



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 30 lipca 2020 r.

Pozycja 28

WYROK

z dnia 17 czerwca 2020 r.

Sygn. akt SK 26/19*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Julia Przyłębska – przewodniczący
Leon Kieres – sprawozdawca
Bartłomiej Sochański
Wojciech Sych
Michał Warciński,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), na posiedzeniu niejawnym w dniu 17 czerwca 2020 r., połączonych skarg konstytucyjnych spółek: Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej Szpital im. dr nauk medycznych Radzimira Śmięgielskiego spółka z o.o., Nowego Szpitala w Świebodzinie spółka z o.o. oraz Nowego Szpitala w Kostrzynie nad Odrą spółka z o.o. 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 2008 r. 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 od podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczanej 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,

o r z e k a:

Art. 17 ust. 1c pkt 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, 1018, 1309, 1358, 1495, 1571, 1572, 1649, 1978, 2200, 2217 i 2473 oraz z 2020 r. poz. 183, 568 i 695) jest zgodny z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

* Sentencja została ogłoszona dnia 22 czerwca 2020 r. w Dz. U. poz. 1075.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 15 maja 2018 r. Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej Szpital im. dr nauk medycznych Radzimira Śmigielskiego sp. z o.o. (dalej: skarżąca) wniósł 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.; dalej: u.p.d.o.p. lub ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych – w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2009 r.) w zakresie, w jakim spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność na rzecz ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczanej 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.

Skarga została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym i prawnym:

Skarżąca jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością i jednocześnie założycielem niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej (dalej również: n.z.o.z.), działającego na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89, ze zm.; dalej: u.z.o.z. lub ustawa o zakładach opieki zdrowotnej), która została zastąpiona przez ustawę z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2018 r. poz. 160, ze zm.). Celem statutowym spółki była działalność w zakresie ochrony zdrowia, w tym działalność w zakresie ochrony zdrowia prowadzona na podstawie umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej zawartych z Narodowym Funduszem Zdrowia (dalej również: NFZ).

W związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. skarżąca wystąpiła do naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za 2009 r. oraz zwrot tej nadpłaty wraz z oprocentowaniem. Osiągnięty dochód spółka przeznaczyła na zakup środków niezbędnych do utrzymania zakładu, a więc wydatkowała na cel ochrony zdrowia, o którym mowa w tym przepisie.

Odpowiadając na wniosek, organ pierwszej instancji wydał decyzję o odmowie stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych. Decyzja ta następnie została utrzymana w mocy przez organ drugiej instancji. Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę złożoną przez skarżącą na decyzję organu drugiej instancji utrzymującą w mocy orzeczenie organu pierwszej instancji o odmowie stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych. Skarga kasacyjna od tego wyroku została oddalona. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił stanowisko wyrażone w zaskarżonym orzeczeniu sądu pierwszej instancji, zgodnie z którym skarżąca, jako spółka z o.o., nie spełniała warunków podmiotowych do skorzystania z ulgi podatkowej przewidzianej w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Art. 17 ust. 1c pkt 1 tej ustawy wyłączał bowiem zastosowanie tej ulgi w spółkach. Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez skarżącą nie mógł natomiast skorzystać z tego zwolnienia, gdyż nie został wyodrębniony podatkowo i organizacyjnie ze spółki w stopniu pozwalającym na uznanie go za podatnika podatku dochodowego. Z uwagi na to, że działał w

strukturach spółki i korzystał z dofinansowania z jej dochodów, nie spełniał wymagań pozwalających na opodatkowanie go jako jednostki niemającej osobowości prawnej.

Zaskarżonej regulacji skarżąca zarzuciła naruszenie właściwej proporcji (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).

W ocenie skarżącej, art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. w sposób arbitralny wykluczył spółki z możliwości skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (tzw. zwolnienia dochodu ze względu na przeznaczenie). Skarżąca mimo spełnienia przesłanek „materialnych” (przeznaczenia i wydatkowania dochodu na cele ochrony zdrowia) nie mogła skorzystać ze zwolnienia tylko dlatego, że funkcjonuje w formie organizacyjnej, jaką jest spółka z o.o. Choć, jej zdaniem, charakteryzuje się tą samą cechą relewantną, wykluczona została z grupy podmiotów objętych zwolnieniem. Zarówno bowiem samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej jak i spółki z o.o. prowadzące szpitale w formie niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej mają ten sam cel statutowy, czyli prowadzenie działalności w zakresie ochrony zdrowia na podstawie umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej zawartej z NFZ. Ten sam cel statutowy oraz prowadzenie działalności w zakresie ochrony zdrowia na podstawie umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej zawartej z NFZ konstytuowały grupę podmiotów podobnych. Skutkiem zróżnicowania sytuacji podmiotów podobnych było niesprawiedliwe opodatkowanie tych, które zostały wyłączone z zakresu zwolnienia. Nastąpiło bowiem uszczuplenie ich zasobów majątkowych, które mogłyby uzyskać w związku ze zwolnieniem dochodu z podatku przy przeznaczeniu go na cele statutowe. To natomiast sytuowało skarżącą w gorszej pozycji niż podmioty, które z tego zwolnienia mogły skorzystać. W ten sposób naruszone zostało prawo skarżącej do równego nakładania obowiązków podatkowych w grupie podmiotów podobnych.

W ocenie skarżącej, trudno doszukać się jakichkolwiek wartości, które miałyby zostać naruszone, gdyby podatnik będący spółką z o.o. przeznaczył i wydatkował wypracowany dochód na cele wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. i jednocześnie skorzystał ze zwolnienia podatkowego. Skoro celem wprowadzenia zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. było przede wszystkim zachęcenie podatników do przeznaczania wypracowanego dochodu na cele „społecznie użyteczne” lub „zasługujące na aprobatę”, to nie znajduje uzasadnienia zawężenie zwolnienia i wyłączenie z jego zakresu spółek z o.o. Zaskarżona norma chroni wyłącznie interes fiskalny państwa jako ważniejszy od zdrowia pacjentów, które również stanowi wartość chronioną konstytucyjnie (art. 68 ust. 1 i 2 Konstytucji). Zdaniem skarżącej, wszystkie podmioty zajmujące się ochroną zdrowia powinny mieć zatem zapewnioną możliwość skorzystania ze zwolnienia, na takich samych zasadach.

Zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z powyższą skargą zostały połączone do wspólnego rozpoznania pod wspólną sygnaturą SK 26/19 skargi konstytucyjne o sygn. SK 27/19 (Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej Szpital im. dr nauk medycznych Radzimira Śmigielskiego spółka z o.o.), SK 28/19 (Nowego Szpitala w Świebodzinie spółka z o.o.), SK 29/19 (Nowego Szpitala w Kostrzynie nad Odrą spółka z o.o.), SK 30/19 (Nowego Szpitala w Świebodzinie spółka z o.o.) i SK 31/19 (Nowego Szpitala w Kostrzynie nad Odrą spółka z o.o.).

Dołączone skargi zostały sporządzone przez tych samych pełnomocników i zawierają tożsame zarzuty. Wniesione zostały w związku z podobnymi stanami faktycznymi. Różnice dotyczą tylko okresów, za jakie skarżące spółki z o.o. wystąpiły o stwierdzenie i zwrot nadpłaty. Sprawa, w związku z którą skargę wniósł Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej Szpital im. dr nauk medycznych Radzimira Śmigielskiego spółka z o.o. (sygn. SK 27/19) dotyczyła stwierdzenia i zwrotu nadpłaty za okres od 1 stycznia 2008 r. do 31 grudnia 2008 r. Natomiast Nowy Szpital w Świebodzinie spółka z o.o. oraz Nowy Szpital w Kostrzynie nad

Odrą spółka z o.o. wniosły o stwierdzenie i zwrot nadpłaty za okres od 1 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2010 r.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 17 października 2019 r., wniósł o stwierdzenie zgodności art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy nie ma zastosowania w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które utworzyły i utrzymywały zakład opieki zdrowotnej (dalej również: z.o.z.) na podstawie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, z art. 84 w związku art. 32 ust. 1, a także z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W pierwszej kolejności Marszałek Sejmu odniósł się do kwestii formalnych. Zwrócił uwagę, że skarżące domagają się uznania art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, ze względu na nadmierną i niedopuszczalną ingerencję ustawodawcy w prawo własności. W ocenie Marszałka Sejmu, zasada proporcjonalności została wyrażona samodzielnie w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Nie ma zatem potrzeby przywoływania art. 2 Konstytucji w kontekście proporcjonalności ingerencji ustawodawcy w sferę konstytucyjnych praw i wolności. Może ona stanowić podstawę badania tylko wówczas, gdy nie można przeprowadzić testu proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Dlatego też wzorcem kontroli powinien być art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Marszałek Sejmu podniósł także, że z uwagi na konkretny charakter postępowania inicjowanego skargą konstytucyjną, konieczna jest modyfikacja zakresu zaskarżenia. Dlatego też analizie merytorycznej poddał art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy nie ma zastosowania do spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, które utworzyły i utrzymywały zakład opieki zdrowotnej na podstawie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

Przedstawiając stanowisko odnośnie do zarzutów podniesionych w skargach, Marszałek Sejmu zaczął od wskazania na kontekst prawny funkcjonowania spółek z o.o. i n.z.o.z. Odniósł się przede wszystkim do celu tworzenia spółek, podkreślając, że zgodnie z ustawą z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 505, ze zm.; dalej: k.s.h.) może być nim każdy cel przez prawo dozwolony. Powołując się na wypowiedzi doktryny, Marszałek Sejmu wskazał, że spółki tworzone są najczęściej w celach gospodarczych (niekoniecznie zarobkowych) i służą przede wszystkim ograniczeniu ryzyka związanego z prowadzeniem przedsiębiorstwa i wyłączeniem odpowiedzialności współnika. Na podstawie odpisów z Krajowego Rejestru Sądowego, Marszałek Sejmu wskazał, że przedmiotem działalności skarżących jest przede wszystkim prowadzenie szpitali i świadczenie usług w zakresie ochrony zdrowia. Skarżące wykonują również usługi takie jak, np. catering, gastronomia, wynajem samochodów, zarząd nieruchomościami, zarządzanie obiektami służącymi poprawie kondycji fizycznej, pomoc społeczna osobom z zaburzeniami psychicznymi. Natomiast problem konstytucyjny dotyczy tylko jednego rodzaju działalności, tj. udzielania świadczeń zdrowotnych przez zakłady opieki zdrowotnej (art. 4 u.z.o.z.).

Marszałek Sejmu wskazał również na ustawowe cechy zakładów opieki zdrowotnej i warunki ich wyodrębnienia w celach podatkowych. Odniósł się także do celu wprowadzenia przez ustawodawcę zaskarżonej regulacji. Jego intencją było bowiem objęcie zwolnieniem podatkowym podmiotów realizujących cele społecznie użyteczne, nienastawionych na działalność zarobkową. Warunku tego nie spełniają natomiast podmioty prowadzące działalność nastawioną na osiągnięcie zysku.

Dokonując oceny zasadności zarzutów podniesionych przez skarżące, Marszałek Sejmu nakreślił kontekst konstytucyjny stanowienia podatków oraz wprowadzania ulg i zwolnień. Te ostatnie stanowią wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. W związku z tym swoboda pozostawiona ustawodawcy w zakresie dopuszczalnego zróżnicowania sytuacji podmiotów jest znacznie większa. Przede wszystkim zaznaczył jednak, że porównywane

podmioty nie mają tych samych cech relewantnych wskazujących na ich podobieństwo. Niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, będące podatnikami CIT, prowadziły wąsko określony przedmiot działalności, polegający na udzielaniu tylko świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia. Zakład opieki zdrowotnej miał prawo i obowiązek, zgodnie z art. 5 u.z.o.z., udzielać świadczeń zdrowotnych ogółowi ludności lub określonej grupie ludności. Świadczeniem zdrowotnym były natomiast działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania.

Z kolei spółkę z o.o. powołuje się w każdym celu, który nie jest zabroniony przez ustawę. Każda spółka, oprócz utrzymywania n.z.o.z., uprawniona była do świadczenia innych usług, ponieważ ustawodawca nie wprowadzał żadnego ograniczenia w tym zakresie. Jak podkreślił Marszałek Sejmu, spółka z o.o. mogła powołać i utrzymywać z.o.z., ale nie była – w świetle zaskarżonej ustawy – uprawniona do świadczenia usług zdrowotnych. Takich świadczeń mógł udzielać tylko powołany przez spółkę n.z.o.z. Wskazał również, że taki zakład opieki zdrowotnej, niebędący podatnikiem, był przedsiębiorstwem sp. z o.o. w znaczeniu przedmiotowym i organizacyjnym. Natomiast n.z.o.z., będący podatnikiem, nie był uprawniony, w świetle art. 8 u.z.o.z., do zakładania i utrzymywania innych z.o.z., co potwierdza tezę o wąskim i wyspecjalizowanym zakresie działalności tych zakładów. Ponadto taki zakład opieki zdrowotnej czerpał swoje przychody i dochody tylko z jednej rodzajowo działalności, polegającej na udzielaniu świadczeń zdrowotnych lub promocji zdrowia. Koszty jego działania nie stanowiły kosztów uzyskania przychodu spółki.

Z kolei spółka z o.o. mogła czerpać swoje przychody i dochody z różnych źródeł i różnej przedmiotowo działalności operacyjnej. Niewyodrębnienie n.z.o.z. dla celów podatkowych w takiej sytuacji oznaczało, że ponoszone przez niego koszty uzyskania przychodu stanowiły koszty spółki z o.o., która mogła również bilansować stratę poniesioną z jednego źródła przychodów, odliczając ją od innego źródła przychodów. Jak z powyższego wynika, status prawny n.z.o.z., będącego podatnikiem i n.z.o.z. będącego zakładem spółki z o.o. w zakresie prawa podatkowego jest odmienny, natomiast wybór formuły opodatkowania n.z.o.z. należał do podmiotu sprawującego funkcje właścicielskie. Dokonywał on tego wyboru, tworząc n.z.o.z. w strukturze organizacyjno-podmiotowej spółki jako jej zakład lub też przez utworzenie n.z.o.z. wyodrębnionego podatkowo i organizacyjnie. Dlatego też Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie zgodności art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy nie ma zastosowania w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które utworzyły i utrzymywały zakład opieki zdrowotnej na podstawie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, z art. 84 w związku art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu nie zgodził się również z drugim zarzutem, dotyczącym nieproporcjonalnej ingerencji przez zaskarżone przepisy w prawo własności skarżących. Brak uprawnienia do analizowanego zwolnienia podatkowego nie może być bowiem kwalifikowany jako naruszenie prawa własności. Nie stanowi on nowego ani zmienionego obowiązku podatkowego. Brak możliwości skorzystania z tego zwolnienia obowiązywał od wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Należy też zakładać, że spółki kapitałowe, utrzymujące n.z.o.z., znały ich wyniki finansowe (zyski) i były w stanie stosunkowo szybko ocenić ich rentowność. Skarżące spółki mogły dostosować swoje interesy majątkowe do istniejących rozwiązań legislacyjnych przez dokonanie wyboru odpowiedniej formuły opodatkowania n.z.o.z.

W związku z powyższym Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy nie ma zastosowania w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które utworzyły i utrzymywały zakład opieki zdrowotnej na podstawie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 17 grudnia 2019 r. zajął stanowisko, że art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2006 r., w zakresie, w jakim wyłącza zastosowanie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które na podstawie przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej utworzyły i utrzymywały niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, jest zgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 oraz z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Prokurator Generalny w pierwszej kolejności dokonał rekonstrukcji przedmiotu zaskarżenia i wzorców kontroli. Odwołując się do zasady *falsa demonstratio non nocet*, przyjął, że podniesione przez skarżące zarzuty dotyczą niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 oraz z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Po analizie zarzutów skarżących, uznał, że nie zasługują one na uwzględnienie. Ocenę zgodności zakwestionowanej regulacji z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny rozpoczął od przedstawienia, jak w świetle ustawy zasadniczej kształtuje się swoboda decyzji politycznej ustawodawcy w kwestii stanowienia podatków, w tym także ulg i zwolnień. Odwołał się do ugruntowanego orzecznictwa TK, wskazując, że ustawodawca ma daleko idącą swobodę kształtowania obowiązków podatkowych, w tym także wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami danin publicznych. Jeszcze wyraźniej swoboda ta rysuje się w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych. Konstytucja nie gwarantuje podatnikom prawa do zwolnień podatkowych.

Wskazując na cel wprowadzenia zaskarżonego przepisu, podkreślił, że intencją ustawodawcy było zapobieżenie nieprawidłowościom przy korzystaniu z tegoż zwolnienia przez określone podmioty. Zwolnieniem podatkowym z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. objęte są podmioty realizujące cele społecznie użyteczne nienastawione na działalność zarobkową. Natomiast podmioty wymienione w art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. prowadzą działalność nastawioną na osiągnięcie zysku. Spółki z o.o. mogą prowadzić działalność w zakresie ochrony zdrowia, co nie wyklucza możliwości prowadzenia przez nie także innego rodzaju działań o charakterze zarobkowym.

Prokurator Generalny zwrócił uwagę, że w latach 2008-2010, spółki z o.o. mogły dokonać wyboru formuły opodatkowania założonych i prowadzonych niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej. Przepisy wyłączające możliwość skorzystania z przedmiotowego zwolnienia przez przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie i spółki obowiązują od 1992 r.

Na podstawie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej niepubliczny zakład opieki zdrowotnej mógł być odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej lub jednostką organizacyjną podległą innej jednostce organizacyjnej. Jako jednostka organizacyjna nie posiadał osobowości prawnej. Jednostki te były podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Jednakże, jak wskazał Prokurator Generalny, samo utworzenie przez spółkę z o.o. niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej nie wiązało się z uznaniem tegoż zakładu, na podstawie art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p., za odrębnego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. W tym celu z.o.z. musiał posiadać zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania oraz odrębny majątek i być wyodrębniony ze struktur założyciela. Powinien być zorganizowany w stopniu umożliwiającym samodzielne występowanie w obrocie. O zakresie wyodrębnienia decydowali wspólnicy spółki.

W świetle powyższego, w ocenie Prokuratora Generalnego, zaskarżonej regulacji nie można uznać za naruszającą konstytucyjną zasadę proporcjonalności. W związku z tym uznał, że brak jest podstaw do przyjęcia jej niezgodności z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, kwestionowana regulacja nie narusza także art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji. Zarzut naruszenia zasady równości opiera się na wskazaniu grup podmiotów podobnych charakteryzujących się tą samą cechą rele-

wantną. Biorąc natomiast pod uwagę zakres i formę prowadzonej działalności, jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych, uznać należy, że są to różne podmioty. Ponadto samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej mogły prowadzić wyłącznie działalność realizującą cele określone w przepisach ustawy o zakładach opieki zdrowotnej i tylko tego rodzaju działalność mogła być ich źródłem dochodów. Natomiast spółki z o.o. mogły prowadzić, oprócz utrzymywania utworzonych przez siebie n.z.o.z., każdą inną działalność niezwiązaną z ochroną zdrowia. Mogły więc czerpać dochody ze wszystkich podejmowanych przedsięwzięć, w tym także niezwiązanych z ochroną zdrowia.

4. Minister Finansów w piśmie z 23 stycznia 2020 r., odpowiadając na zapytanie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego, wskazał, że ewentualne stwierdzenie niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją może wiązać się z nakładami finansowymi nieprzewidzianymi w ustawie budżetowej. Na podstawie informacji uzyskanych z analizy zeznań podatkowych podatników podatku dochodowego od osób prawnych wskazał, że za lata 2008-2018 podatek dochodowy spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, spółek akcyjnych i spółdzielni, których podstawowym rodzajem działalności była opieka zdrowotna, wyniósł, odpowiednio: za 2008 r. – 113,4 mln zł, za 2009 r. – 116 mln zł, za 2010 r. – 103,5 mln zł, za 2011 r. – 100 mln zł, za 2012 r. – 113 mln zł, za 2013 r. – 144,1 mln zł, za 2014 r. – 140,8 mln zł, za 2015 r. – 179,2 mln zł, za 2016 r. – 160,9 mln zł, za 2017 r. – 189,9 mln zł, za 2018 r. – 197,4 mln zł. Łączna kwota podatku wynikająca z zeznań podatkowych we wskazanym wyżej okresie wynosi zatem 1558,20 mln zł, w tym za wnioskowane w skargach konstytucyjnych lata 2008-2010 wynosi 332,90 mln zł.

II

Zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), Trybunał może rozpoznać skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia.

Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zakres merytorycznego badania.

Przed przystąpieniem do merytorycznego zbadania zarzutów skarżących spółek, należało ustalić przedmiot zaskarżenia i konstytucyjne wzorce kontroli.

1.1. Przedmiot zaskarżenia.

W *petitum* wszystkich skarg inicjujących postępowanie w niniejszej sprawie sformułowano zarzut niezgodności art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865, ze zm.; dalej: u.p.d.o.p. lub ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych) w zakresie, w jakim spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność na rzecz ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczanej 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.

Z uzasadnienia skarg oraz stanu faktycznego wszystkich spraw wynika, że przedmiotem kontroli jest w istocie norma wynikająca z art. 17 ust. 1c pkt 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Zaskarżony art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. wymienia przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie i spółki jako podmioty, których nie dotyczy zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Jednakże przesłanki tego zwolnienia zawarte zostały w tym ostatnim przepisie, który stanowi, że „Wolne od podatku są (...) dochody podatników, z zastrzeżeniem ust. 1c, których celem statutowym 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 przeznaczanej na te cele”.

Dlatego też analiza konstytucyjności we wskazanym przez skarżące zakresie musi dotyczyć normy, której treść wynika z łącznej interpretacji obu wskazanych przepisów. Skarżące podnoszą bowiem zarzut braku możliwości skorzystania przez spółki z o.o., jako podmioty wskazane w art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p., ze zwolnienia z opodatkowania dochodu w części przeznaczanej na realizację celu statutowego, jakim jest ochrona zdrowia.

1.2. Wzorce kontroli.

Z analizy uzasadnień połączonych do rozpoznania skarg wynika, że zarzuty skarżących odnoszą się do naruszenia zasady równości i zasady proporcjonalności. Naruszenie zasady równości skarżące odnoszą do sfery obowiązków ponoszenia ciężarów podatkowych. W ich ocenie, ustawodawca różnicuje wysokość opodatkowania wśród podmiotów przeznaczających swe dochody na ten sam cel statutowy, tj. ochronę zdrowia, jedynie według kryterium formy prawnej prowadzonej działalności. W związku z tym, wzorcem kontroli tak sformułowanego zarzutu powinien być art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Natomiast zarzut nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności skarżące wywodzą z art. 2 Konstytucji.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, zasada proporcjonalności wyrażona jest nie tylko w art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale może być wywodzona także z art. 2 Konstytucji. Posługiwanie się zasadą państwa prawnego jako wzorcem kontroli dla nadmiernej ingerencji władz w prawa i wolności obecnie, po wejściu w życie Konstytucji z 1997 r., zastrzeżone jest dla tych sytuacji, dla których takiej podstawy kontroli nie może stanowić jej art. 31 ust. 3. Najczęściej ma to miejsce, gdy nie można przeprowadzić testu proporcjonalności ze względu na to, że ograniczenie dotyczy praw i wolności gwarantowanych jedynie na poziomie ustawowym (zob. wyrok TK z 9 lipca 2012 r., sygn. P 8/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 75), albo gdy zaskarżenie obejmuje przepisy kreujące obowiązki, które ze swej istoty nie mogą być oceniane z punktu widzenia ograniczenia praw lub wolności, ponieważ mają swoją odrębną podstawę w Konstytucji.

W odniesieniu do obowiązków daninowych Trybunał przyjmował, że prawidłowym wzorcem kontroli jest art. 2 Konstytucji, a wywodzona z niego zasada proporcjonalności powinna być rozumiana „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji” ustawodawcy w zakresie korzystania ze swobody regulacyjnej (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7). Zasada proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji, odnosi się do praw i wolności, a ponoszenie ciężarów podatkowych nie może być oceniane jako ich ograniczenie. Nakładanie obowiązków podatkowych na podstawie art. 84 Konstytucji nieuchronnie łączy się z uszczupleniem praw majątkowych, a więc powinno być rozpatrywane w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Nie znaczy to

jednak, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków – jego zakres i treść nie mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją (zob. wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33).

W niniejszej sprawie skarżące kwestionują pozbawienie prawa do obniżenia kwoty podatku dochodowego o dochód przeznaczony i wydatkowany na cele statutowe ochrony zdrowia. Wykluczenie ich z grupy podmiotów uprawnionych może być poddane kontroli z punktu widzenia zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zarzut dotyczy bowiem w istocie ograniczenia przysługującego skarżącym prawa własności przez brak możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego. W kwestii oceny konstytucyjności wprowadzanych ulg i zwolnień podatkowych Trybunał uznawał za adekwatny wzorzec kontroli art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. np. wyrok z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50). Z uwagi na to, że wykluczenie z zakresu podmiotowego zwolnienia skarżące uznają za nadmierną ingerencję w prawo własności, wzorcem kontroli dla tak sformułowanego zarzutu powinien być art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Dlatego też zaskarżona norma, wynikająca z art. 17 ust. 1c pkt 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. w zakresie, w jakim spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność na rzecz ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczony i wydatkowany na cele ochrony zdrowia, powinna zostać skonfrontowana z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji oraz z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

2. Zakres kognicji Trybunału Konstytucyjnego w sprawach podatkowych.

Przed przystąpieniem do merytorycznego badania konieczne było odniesienie się do przedmiotu zaskarżenia z punktu widzenia zasad wprowadzania ulg i zwolnień w kontekście kognicji Trybunału.

Z analizy orzecznictwa Trybunału w sprawach podatkowych wynika wyraźne rozgraniczenie zakresu, w jakim możliwa jest kontrola przepisów z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. Nie budzi wątpliwości kognicja Trybunału w sferze formalnoprawnej dotyczącej stanowienia i nakładania obciążeń podatkowych. Konstytucja w art. 84 i art. 217, a także w art. 2 formułuje w tym zakresie szereg bardzo konkretnych wymagań, tj. nakazów i zakazów skierowanych pod adresem ustawodawcy. Ich naruszenie przez ustawodawcę skutkuje stwierdzeniem niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów podatkowych.

Natomiast w sferze materialnej prowadzenie polityki podatkowej łączy się z kształtowaniem wysokości dochodów i wydatków państwa. Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Stąd daleko idąca swoboda polityczna władz podejmowania decyzji o wprowadzaniu różnego rodzaju danin publicznych, ich konstrukcji, a także o zakresie podmiotowym i przedmiotowym, stawkach oraz ewentualnych ulgach i zwolnieniach. Z uwagi na to, że prowadzenie polityki finansowej państwa należy do wyłącznej kompetencji Rady Ministrów i Parlamentu, Trybunał nie może, co do zasady, poddawać celowościowej (politycznej i ekonomicznej) ocenie wprowadzanych regulacji podatkowych (zob. wyrok TK z 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98). Konstytucja nie normuje w sposób bezpośredni materialnych granic władztwa daninowego. W tym zakresie parlament ponosi odpowiedzialność przed swoim elektoratem, a kontrola Trybunału uzasadniona jest tylko w wypadkach rażącego naruszenia zasad i wartości konstytucyjnych. W szczególności – jeżeli wysokość podatków stanowiłaby w istocie konfiskatę mienia, naruszała godność człowieka czy dobro rodziny.

W orzecznictwie Trybunału konsekwentnie wyrażany jest także pogląd, że zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkiem od zasady powszechności i równości opodatkowania, której źródłem normatywnym jest art. 84 Konstytucji. Stąd swoboda ustawodawcy w zakresie ich

wprowadzania, znoszenia czy ograniczania rysuje się jeszcze wyraźniej. Najczęściej ustawodawca posługuje się ulgami i zwolnieniami w celu kształtowania polityki gospodarczej i społecznej z uwagi na ich stymulacyjny charakter.

Art. 217 Konstytucji, stanowiący rozwinięcie treści art. 84 Konstytucji, wylicza elementy konstrukcji podatku: podmiot, przedmiot i stawki, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków. Niemożliwe jest nałożenie podatku bez określenia w ustawie podmiotu, przedmiotu i stawki. Natomiast określenie kategorii podmiotów zwolnionych lub zasad przyznawania ulg, które nie są obligatoryjnymi elementami konstrukcji podatku, Konstytucja, co do zasady, pozostawia decyzji politycznej ustawodawcy. Jeżeli jednak ustawodawca zdecyduje się wprowadzić do ustawy podatkowej określone ulgi lub zwolnienia – nie mogą być one dłużej traktowane jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. W takim bowiem wypadku decydują o wysokości ciężaru podatkowego na równi z obligatoryjnymi elementami konstrukcji podatku. Jednocześnie należy pamiętać, że w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych (zob. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

W niniejszej sprawie przedmiot zaskarżenia odnosi się do wysokości ciężaru podatkowego, ukształtowanego z uwzględnieniem zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. i braku możliwości skorzystania z niego przez spółki z o.o. Natomiast podniesione zarzuty dotyczą nierównego i nieproporcjonalnego ograniczenia prawa własności, gdyż, w ocenie skarżących, ciężar opodatkowania podmiotów podobnych ustalany jest według różnych zasad.

W związku z powyższym tak sformułowany zarzut może podlegać badaniu przez Trybunał Konstytucyjny.

3. Charakter i zakres zwolnienia – wymagania ustawowe.

Podniesione przez skarżące zarzuty odnoszą się przede wszystkim do zbyt wąskiego, w ich ocenie, zakresu podmiotowego zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Ponieważ dotyczy ono dochodów przeznaczanych na preferowane przez ustawodawcę cele statutowe, to wszystkie podmioty, których przedmiotem działalności jest realizacja takich celów, powinny być, zdaniem skarżących, objęte zwolnieniem.

Zbadanie powyższego zarzutu wymagało w pierwszej kolejności ustalenia ustawowych warunków skorzystania ze zwolnienia, a także charakteru tego zwolnienia. Wynikają z nich kryteria pozwalające na porównanie sytuacji podmiotów uprawnionych i podmiotów wyłączonych na podstawie art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. Dopiero na tej podstawie możliwa jest ocena, czy kryteria te znajdują uzasadnienie i czy nie zostały ukształtowane przez ustawodawcę w sposób arbitralny.

Zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Pełni funkcję stymulacyjną, zachęcającą określony krąg podmiotów do inwestowania w rozwój i wspieranie celów społecznie użytecznych. Skorzystanie z niego uzależnione jest od spełnienia przewidzianych w ustawie przesłanek.

Pierwszym kryterium jest ustawowo określony cel, na jaki przeznaczane są dochody. W art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. wymienione zostały cele społecznie użyteczne, które ustawodawca uznaje za szczególnie istotne. Niektóre z nich pokrywają się z zadaniami państwa wynikającymi z Konstytucji i mogą być traktowane przez ustawodawcę w sposób preferencyjny, zachęcający określone podmioty do podejmowania działalności w tym obszarze. Posługiwanie się zwolnieniami podatkowymi w takiej sytuacji ma zatem stymulować preferowane przez ustawodawcę rodzaje aktywności podatników.

Wyliczenie zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. stanowi zamknięty katalog celów statutowych społecznie użytecznych. Wyznacza tym samym zakres przedmiotowy zwolnie-

nia. W odniesieniu do tych celów przepis nie uległ żadnym zmianom. Katalog jest ten sam od momentu wejścia ustawy w życie.

Drugie kryterium ma charakter podmiotowy. Art. 17 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. określa zakres podmiotowy zwolnienia. Z pierwszego z wymienionych przepisów wynika, że ze zwolnienia mogą skorzystać wyłącznie podmioty, których cel statutowy pokrywa się z jednym z celów w nim określonych. Podmiot został zatem wskazany przez odwołanie się do jego celu statutowego. Natomiast forma organizacyjno-prawna podmiotu, który może skorzystać ze zwolnienia wynika z łącznej interpretacji art. 17 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. Ten ostatni przepis wyłącza z zakresu zwolnienia przedsiębiorstwa państwowe, spółdzielnie i spółki niezależnie od tego, jaki jest ich cel statutowy. Wyłączenie to zostało wprowadzone już w pierwotnym tekście ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Wprawdzie zawarte było w innej jednostce redakcyjnej tj. w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., jednakże jego treść normatywna nie budziła żadnych wątpliwości.

Zakres podmiotowy zwolnienia został zatem określony w sposób pozytywny przez wskazanie celu statutowego podmiotu oraz w sposób negatywny w odniesieniu do formy organizacyjno-prawnej przez wyłączenie przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni i spółek.

Pojęcie „celu statutowego” wskazuje również na ścisłe połączenie podatnika i statutowego przedmiotu jego działalności. Nie chodzi bowiem o przeznaczanie dochodów na wymienione w ustawie cele statutowe jakichkolwiek innych podmiotów, lecz na cele statutowe podatnika. Przekazanie dochodów przez podatnika o innym rodzaju działalności na rzecz podmiotu o celach statutowych wskazanych w tym przepisie nie uprawnia go do skorzystania ze zwolnienia.

Trzecim kryterium jest przeznaczenie dochodu na cel preferowany przez ustawodawcę. O zakresie skorzystania ze zwolnienia decyduje sam podatnik, przeznaczając określoną część lub całość dochodu na realizację swojego celu statutowego. Zwolnienie dotyczy tylko tej części dochodu, jaka została przeznaczona na cele statutowe podatnika wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Podatnik może też zrezygnować ze zwolnienia, wydając dochód w inny sposób niż wskazany w tym przepisie.

W obecnym stanie prawnym do skorzystania ze zwolnienia wystarczy wskazanie przeznaczenia dochodu. Ustawa nie określa terminu, do którego podatnik ma faktycznie wydatkować zadeklarowaną część dochodu. Tylko w początkowym okresie, po wejściu w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwolnienie było uwarunkowane wydatkowaniem części lub całości dochodu w roku podatkowym lub w roku po nim następującym (art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 1994 r.). Później ustawodawca zrezygnował z tego ograniczenia. Jednakże w wypadku, gdy podatnik wydatkuje dochód w zadeklarowanej wcześniej wysokości na inny cel, utraci uprawnienie do zwolnienia i będzie zobowiązany uiścić podatek. Zwolnienie to ma zatem charakter warunkowy. Tylko faktyczne wydatkowanie dochodu na wskazany cel zmniejszy kwotę należnego zobowiązania podatkowego. Zastosowany mechanizm zwolnienia skutecznie zabezpiecza realizację celów uznanych za społecznie użyteczne przez ustawodawcę. Skoro preferencyjne opodatkowanie ma stanowić zachętę do realizacji tych celów, to tylko efektywne wydatkowanie uzyskanego dochodu na wskazane cele statutowe skutkuje powstaniem uprawnienia do skorzystania ze zwolnienia.

Możliwość skorzystania ze zwolnienia uzależniona jest zatem od spełnienia trzech przesłanek: celu statutowego prowadzonej przez podatnika działalności pokrywającego się z jednym z celów wskazanych w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., określonej formy prawnej podmiotu prowadzącego tę działalność oraz przeznaczenia i faktycznego wydatkowania dochodu w całości lub części na cel statutowy.

Dodatkowe warunki dotyczące podmiotów uprawnionych do skorzystania z tego zwolnienia mogą wynikać z odrębnych ustaw regulujących formy i zasady ich funkcjonowania z uwagi na szczególny cel statutowy przedmiotu działalności.

W rozpoznawanej sprawie chodzi o podmioty świadczące usługi zdrowotne, których celem statutowym jest ochrona zdrowia. Zasady tworzenia oraz formy organizacyjno-prawne, w jakich funkcjonują zakłady opieki zdrowotnej (dalej także: z.o.z.) utworzone przez skarżące, zawierała ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 88, ze zm.; dalej: u.z.o.z. lub ustawa o zakładach opieki zdrowotnej). Obecnie kwestie te reguluje ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2020 r. poz. 295). Z uwagi na to, że roszczenia skarżących o stwierdzenie ewentualnej nadpłaty podatkowej dotyczą dochodów uzyskiwanych w latach 2008-2010, wymagania dotyczące prowadzenia działalności w tym zakresie należało ustalić na podstawie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

Dział I tej ustawy zawierał postanowienia ogólne odnoszące się do zakładów opieki zdrowotnej zarówno publicznych jak i niepublicznych, natomiast dział II poświęcony był wyłącznie zasadom funkcjonowania i zarządzania samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej (dalej także jako: s.p.z.o.z.).

Zgodnie z definicją, zawartą w art. 1 ust. 1 u.z.o.z., „Zakład opieki zdrowotnej jest wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia”. Konstrukcja definicji zawarta w tym przepisie opierała się na wskazaniu elementów podmiotowych, przedmiotowych, a także skonkretyzowanym celu działania. Cel działania z.o.z. określony został jako udzielanie świadczeń zdrowotnych i promocja zdrowia, które w sposób szczegółowy określa art. 3 u.z.o.z. Zgodnie z tym przepisem, świadczeniem zdrowotnym są działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania. Natomiast katalog świadczeń zawarty został w art. 3 pkt 1-14 u.z.o.z.

Cel działania determinuje w istocie wymagania dotyczące zespołu osób i środków majątkowych. Warunkuje także kategorie zakładów wyodrębnione rodzajowo w art. 2 u.z.o.z. Ustawodawca ściśle powiązał cel działania z formami prawno-organizacyjnymi podmiotów świadczących usługi w tym zakresie. Katalog wymienionych w art. 2 u.z.o.z. jednostek, uznawanych przez ustawodawcę za zakłady opieki zdrowotnej, jest bardzo zróżnicowany. Obejmuje m.in. szpitale, zakłady opiekuńczo-lecznicze, zakłady pielęgnacyjno-opiekuńcze, sanatoria, prewentoria, hospicja stacjonarne, a także inne jednostki, takie jak np. ambulatoria, pogotowia ratunkowe, stacje sanitarno-epidemiologiczne czy inne zakłady spełniające warunki określone w ustawie (art. 2 u.z.o.z.).

Kolejną istotną cechą wynikającą z definicji zakładu opieki zdrowotnej z art. 1 ust. 1 u.z.o.z. jest jego wyodrębnienie pod względem zespołu osób i środków majątkowych. Odrębność ta jest cechą immanentną, bez której nie można mówić o zakładzie opieki zdrowotnej utworzonym zgodnie z wymaganiami ustawy. Zakład opieki zdrowotnej jest zatem jednostką odrębną w stosunku do tworzącego go i utrzymującego podmiotu (założyciela).

Charakter prawno-administracyjny zakładów opieki zdrowotnej został określony w art. 2 ust. 2 u.z.o.z., który stanowił, że „[z]akład opieki zdrowotnej może być odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej lub jednostką organizacyjną podległą innej jednostce organizacyjnej”. Zgodnie z art. 2 ust. 2a u.z.o.z., „[w] ramach struktury organizacyjnej zakładu opieki zdrowotnej może zostać wydzielona jednostka organizacyjna, w celu udzielania świadczeń zdrowotnych mieszkańcom domów pomocy społecznej lub wychowankom placówek opiekuńczo-wychowawczych, zlokalizowana na terenie danej jednostki organizacyjnej pomocy społecznej”. Ustawa uznawała również za zakład opieki zdrowotnej zespół zakładów. Natomiast zakład opieki zdrowotnej wchodzący w skład zespołu zakładów

stawał się jednostką organizacyjną zespołu (art. 2 ust. 3 u.z.o.z.). Jednak jak wynika z definicji z.o.z., w każdej powyższej – ustawowo dopuszczalnej – strukturze organizacyjnej, zakład opieki zdrowotnej musiał być organizacyjnie wyodrębniony.

Z punktu widzenia struktury właścicielskiej ustawodawca rozróżnia publiczne i niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej. Organem założycielskim publicznych zakładów opieki zdrowotnej może być minister lub centralny organ administracji rządowej, wojewoda, jednostka samorządu terytorialnego, publiczna uczelnia medyczna lub publiczna uczelnia prowadząca działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych, a także Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego (art. 8 ust. 1 pkt 1-3b u.z.o.z.). Niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej (dalej także: n.z.o.z.) mogą być natomiast tworzone przez kościoły lub związki wyznaniowe, pracodawców, fundacje, związki zawodowe, samorząd zawodowy lub stowarzyszenia, inne krajowe albo zagraniczne osoby prawne lub osoby fizyczne, jak również przez spółki niemające osobowości prawnej (art. 8 ust. 1 pkt 4-8 u.z.o.z.).

Zgodnie z art. 11 ust. 1 i 2 u.z.o.z., ustrój z.o.z. oraz inne sprawy dotyczące jego funkcjonowania, nieuregulowane w ustawie, określa statut. Nadawany on jest przez założyciela zakładu i określa w szczególności: nazwę zakładu, cele i zadania, siedzibę i obszar działania, rodzaje i zakres udzielnych świadczeń zdrowotnych, organy zakładu i strukturę organizacyjną oraz formę gospodarki finansowej.

Z analizy przepisów działu I ustawy o zakładach opieki zdrowotnej wynika kolejne kryterium wskazujące cechy istotne podmiotów uprawnionych do skorzystania ze zwolnienia. Są to podmioty o wąskim, określonym w ustawie zakresie działalności, który zdefiniowany jest jako świadczenie usług zdrowotnych i promocja zdrowia. Ustawodawca wymienia i precyzuje te świadczenia, które zalicza do usług zdrowotnych. W związku z tym dodatkowo należy zwrócić uwagę, że z usługami świadczonymi przez z.o.z. powiązane są ich źródła przychodów. To zaś wskazuje, że ustawodawcy nie jest obojętne, z jakich źródeł przychodów pochodzą dochody, które mogą być następnie zwolnione z podatku, jeżeli zostaną przeznaczone na cele statutowe ochrony zdrowia.

4. Badanie zgodności art. 17 ust. 1c pkt 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Wyłączenia, o których mowa w art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. obejmują podmioty, a ściśle mówiąc takie formy organizacyjno-prawne prowadzonej działalności, które z istoty swej powiązane są z działalnością gospodarczą na zasadach komercyjnych. A zatem podmioty prowadzące przedsiębiorstwa, których celem jest przede wszystkim osiągnięcie zysku. W tej grupie ustawodawca wymienia spółki.

Należało zatem zbadać, czy wyłączenie to spełnia wymagania wskazanego wzorca kontroli konstytucyjności.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji, „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Przepis ten jest adresowany do ustawodawcy i zawiera konstytucyjną podstawę do stanowienia przez niego przepisów nakładających i konkretyzujących obowiązek płacenia podatków. Art. 84 Konstytucji formułuje również zasadę powszechności opodatkowania. Jest to zarazem powszechność w aspekcie podmiotowym – „każdy” powinien przyczynić się do zaspokajania wspólnych potrzeb, jak i w aspekcie przedmiotowym, obejmującym wszystkie ekonomiczne sfery aktywności jednostki. W każdym z tych aspektów dopuszczalne są wyłączenia spod opodatkowania pod warunkiem, że spełnia ono wymagania zasady równości opodatkowania (zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113). Z odniesienia powszechności opodatkowania do zasady równości wynika nakaz nakładania obowiązku podatkowego na podmioty podobne według jednakowej miary. Dotyczy to także wprowadzania ulg i zwolnień (zob. wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU

nr 9/A/2007, poz. 105). Dlatego też naruszeniem Konstytucji będzie stanowienie regulacji podatkowych wprowadzających dyskryminację lub uprzywilejowanie w nieuzasadniony sposób (zob. wyrok TK z 4 maja 2004 r., sygn. K 8/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 37). Prowadzi ono bowiem do uszczuplenia prawa własności wskutek naruszenia zasad nakładania ciężarów podatkowych. Wprawdzie z utrwalonego orzecznictwa TK wynika, że prawo do ulgi czy zwolnienia nie jest prawem konstytucyjnym, tj. w postępowaniu przed TK nie można żądać wprowadzenia czy też rozszerzenia zakresu ulgi lub zwolnienia, to jednak nieobjęcie jakiegś grupy podmiotów charakteryzującej się tą samą cechą co podmioty nimi objęte może być uznane za niezgodne z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji (zob. wyrok TK z 22 października 2002 r., sygn. SK 39/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 66). Nie znaczy to jednak, że każde zróżnicowanie sytuacji podmiotów podobnych, charakteryzujących się tymi samymi cechami relewantnymi, prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady równości. Zasada ta nie ma charakteru absolutnego i dopuszcza zróżnicowanie określonych grup podmiotów, pod warunkiem że nie nosi ono cech arbitralności. W takiej sytuacji badaniu podlegają przyjęte przez ustawodawcę kryteria zróżnicowania. Dopuszczalność odmiennego kształtowania sytuacji podmiotów podobnych, w świetle orzecznictwa Trybunału, uzależniona jest od łącznego spełnienia następujących przesłanek: kryterium zróżnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; kryterium zróżnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (zob. wyrok TK z 28 maja 2002 r., sygn. P 10/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 35).

Zbadanie zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości wymagało najpierw ustalenia, czy wskazane przez skarżące podmioty, w obrębie których występuje zróżnicowanie regulacji podatkowej, rzeczywiście należą do tej samej grupy podmiotów, a więc czy charakteryzują się tą samą cechą relewantną. Jako podmioty podobne uprawnione do skorzystania ze zwolnienia, skarżące wskazały przede wszystkim s.p.z.o.z. Dlatego też należało zbadać i porównać cechy istotne obu rodzajów podmiotów z punktu widzenia przyjętych przez ustawodawcę kryteriów zwolnienia, a następnie odnieść poczynione ustalenia do ich sytuacji podatkowej.

W ocenie skarżących, cechami relewantnymi, decydującymi o przynależności do grupy podmiotów zwolnionych są: ten sam cel statutowy oraz prowadzenie działalności w zakresie ochrony zdrowia na podstawie umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej zawartej z Narodowym Funduszem Zdrowia (dalej: NFZ). Podnoszą one, że „Ustawodawca podzielił tę grupę na podmioty, które mogą skorzystać ze zwolnienia dochodu z opodatkowania CIT, gdy przeznaczą go (i wydatkują) na cele statutowe (np. prowadzący działalność w zakresie ochrony zdrowia SPZOZ, czy też SPZOZ posiadający umowę zawartą z NFZ o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej), oraz podmioty, które nie mogą z tego zwolnienia skorzystać (np. spółki z o.o. prowadzące działalność w zakresie ochrony zdrowia przez utworzony n.z.o.z., czy posiadające umowę zawartą z NFZ o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej)”.

Wskazane przez skarżące cechy relewantne nie wyczerpują wszystkich kryteriów określających grupę podmiotów zwolnionych. Z uwagi na to, że zwolnienie ma charakter podmiotowo-przedmiotowy, podmioty do niego uprawnione muszą spełniać dodatkowe wymagania wynikające z ustawy o zakładach opieki zdrowotnej. Muszą być zatem wyodrębnione ze struktury założyciela, prowadzić ściśle określoną działalność, a ich dochody (które będą podlegały ewentualnemu zwolnieniu) mogą pochodzić z usług świadczonych jedynie w zakresie wskazanym w ustawie.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej były zakładami tworzonymi przez podmioty (założycieli) wymienione w art. 8 ust. 1 pkt 1-3b u.z.o.z. Podlegały obowiązkowi rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym, a z chwilą wpisania do rejestru uzyskiwały oso-

bowość prawną (art. 35b ust. 3 u.z.o.z.). Prowadzone były w formie samodzielnych zakładów, pokrywających z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów koszty działalności i zobowiązań. Zgodnie z art. 33 ust. 1 u.z.o.z., s.p.z.o.z. udzielały świadczeń zdrowotnych finansowanych ze środków publicznych i prowadziły gospodarkę finansową na zasadach określonych w ustawie z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. Nr 157, poz. 1240) – (art. 35c ust. 2 u.z.o.z.). Same decydowały o podziale zysku i jego przeznaczeniu (art. 35b i art. 59 u.z.o.z.). Wyjątek stanowiły zakłady prowadzone w formie jednostki budżetowej lub instytucji gospodarki budżetowej, w wypadku gdy prowadzenie tego zakładu w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej byłoby niecelowe lub przedwczesne (art. 35c ust. 1 zdanie pierwsze u.z.o.z.).

Kierownicy publicznych zakładów opieki zdrowotnej zostali w związku z tym wyposażeni w kompetencje do decydowania o przeznaczeniu zysku bez konieczności udziału w tym procesie organu założycielskiego. Wydzielenie majątkowe i samodzielność publicznych zakładów opieki zdrowotnej zapewniają kierownikowi wyłączność decydowania o zysku. Organ założycielski nie był uprawniony do ingerowania w sposób podziału zysku.

Zgodnie z art. 60 u.z.o.z., samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej pokrywał we własnym zakresie ujemny wynik finansowy. Wynik taki nie mógł być podstawą do zaprzestania działalności, jeżeli dalsze istnienie tego zakładu uzasadnione było celami i zadaniami, do których realizacji został utworzony, a których nie mógł przejąć inny zakład w sposób zapewniający nieprzerwane sprawowanie opieki zdrowotnej nad ludnością. Dopiero jeżeli ujemny wynik finansowy nie mógł być pokryty przez sam zakład, organ, który utworzył samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, wydawał rozporządzenie lub podejmował uchwałę o zmianie formy gospodarki finansowej zakładu lub jego likwidacji. Wówczas organ, który utworzył ten zakład, pokrywał ujemny wynik finansowy ze środków publicznych i mógł określić formę dalszego finansowania zakładu (jednostka budżetowa lub zakład budżetowy).

Natomiast spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest spółką o charakterze kapitałowym, ma osobowość prawną, działa w oparciu o kapitał zakładowy i ponosi odpowiedzialność całym majątkiem za swoje zobowiązania. Zgodnie z art. 151 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2019 r. poz. 505, ze zm.; dalej: k.s.h.), spółki z o.o. mogą być utworzone przez jedną albo więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym, chyba że ustawa stanowi inaczej. Spółki te powoływane są przede wszystkim do prowadzenia działalności gospodarczej w celu zarobkowym. Niewykluczone jest jednak prowadzenie przez spółki z o.o. działalności gospodarczej niemającej charakteru zarobkowego i gospodarczego. Funkcjonowanie spółki z o.o. nie jest uwarunkowane prowadzeniem przedsiębiorstwa.

Prowadzenie działalności gospodarczej o charakterze zarobkowym było celem spółek z o.o., które wystąpiły ze skargami inicjującymi postępowanie w niniejszej sprawie. Utworzenie niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej i prowadzenie działalności w zakresie ochrony zdrowia nie wyklucza bowiem możliwości podjęcia przez nie także innego rodzaju działań o charakterze zarobkowym (przedsiębiorstwa). Jak wynika z odpisów z Krajowego Rejestru Sądowego, przedmiotem działalności skarżących, oprócz prowadzenia szpitali i świadczenia usług w zakresie ochrony zdrowia, są również m.in. usługi cateringowe, gastronomiczne, wynajem samochodów, zarząd nieruchomościami, zarządzanie obiektami służącymi poprawie kondycji fizycznej, pomoc społeczna osobom z zaburzeniami psychicznymi, doradztwo związane z zarządzaniem, działalność usługowa związana z administracyjną obsługą biura.

W rozpoznawanej sprawie istotne jest również, że zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., zwolnieniu podlega dochód. Pojęcie dochodu zdefiniowane jest w art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p., który stanowi, że dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10 i art. 11, nadwyżka sumy

przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Tak określony dochód stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. W wypadku spółek z o.o. prowadzących różne rodzaje działalności (różne przedsiębiorstwa) podstawą opodatkowania będzie skumulowany dochód pochodzący ze wszystkich rodzajów przychodów. Należy jednocześnie pamiętać, że przychody mogą być pomniejszone jedynie o koszty ich uzyskania. Kosztami uzyskania przychodów są, zgodnie z art. 15 ust. 1 zdanie pierwsze u.p.d.o.p., koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Przy czym nie chodzi tu o każdy poniesiony wydatek, ale tylko o taki, który ustawodawca podatkowy uznaje za koszt uzyskania przychodu. Wówczas taki wydatek pomniejsza dochód będący podstawą opodatkowania. Natomiast pozostałe wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów nie mogą być uwzględnione, nie mogą tym samym zmniejszyć dochodu podlegającego opodatkowaniu. Stąd wynikają dodatkowe korzyści dla podmiotów uprawnionych do zwolnienia niewyrażone wprost w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. W wypadku podmiotów, które podlegają zwolnieniu o charakterze podmiotowo-przedmiotowym, wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów nie wpłyną na zwiększenie podatku, lecz powiększą dochód podlegający ewentualnemu zwolnieniu.

Opisane powyżej cechy charakterystyczne s.p.z.o.z. i spółek z o.o., będących założycielami niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej, wskazują na istotne różnice między obu kategoriami podmiotów.

Jeżeli chodzi o s.p.z.o.z., ustawa wymagała, aby były one wyodrębnione pod względem organizacyjnym i majątkowym ze struktur założyciela. Przejawiać się to miało nie tylko w posiadaniu własnej nazwy, statutu czy wydzielonego majątku, ale także w samodzielnym prowadzeniu gospodarki finansowej i zarządzaniu, a także pokrywaniu we własnym zakresie ujemnego wyniku finansowego. Posiadały również odrębną od organu tworzącego osobowość prawną.

Natomiast spółka z o.o. może być założycielem (może powoływać i utrzymywać) niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej, sama jednak nie może świadczyć usług zdrowotnych. Zgodnie z art. 5 u.z.o.z., tylko zakład opieki zdrowotnej miał prawo i obowiązek udzielać świadczeń zdrowotnych ogółowi ludności lub określonej grupie ludności. Niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej nie posiadały osobowości prawnej, a warunkiem rozpoczęcia działalności było uzyskanie wpisu do rejestru z.o.z., prowadzonego przez wojewodę. Ustrój zakładu oraz inne sprawy dotyczące jego funkcjonowania, nieuregulowane w ustawie, określał statut.

Porównanie, w świetle powyższych cech, s.p.z.o.z. i spółek z o.o. wskazuje, że nie są to podmioty podobne, charakteryzujące się tymi samymi cechami relewantnymi. Różnorodność przedmiotów działalności spółek z o.o. wskazuje również na zróżnicowanie ich źródeł przychodów. Jest to zasadnicza cecha spółek z o.o. (skarżących), która odróżnia je od samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej z punktu widzenia zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Różnice w ustawowym ukształtowaniu zakresu działalności prowadzonej przez s.p.z.o.z. i spółki z o.o. przekładają się bezpośrednio na kwestie podatkowe dotyczące źródeł przychodów i powiązanych z nimi kosztów uzyskania, które decydują przecież o wysokości dochodu podatnika. Określenie w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej przedmiotów działalności z.o.z. oznacza specyfikację, a tym samym również limitowanie źródeł przychodów, z których mogą pochodzić dochody podlegające zwolnieniu. Jak już wcześniej wskazano, ustawodawcy nie jest obojętne, z jakiego źródła przychodów pochodzą dochody przeznaczane na cele statutowe. Musi istnieć związek między konkretnym źródłem przychodów a dochodem.

Należy podkreślić, że niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, których założycielami są spółki z o.o., są również uprawnione do skorzystania ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4

u.p.d.o.p. Warunek skorzystania ze zwolnienia nie dotyczy charakteru zakładu opieki zdrowotnej. Ustawodawca w tym zakresie nie czyni dystynkcji między publicznymi i niepublicznymi zakładami opieki zdrowotnej. Przesłanką konieczną jest odpowiedni stopień wyodrębnienia zakładu ze struktur założyciela dla celów podatkowych.

Niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, które spełniają ten warunek, mogą korzystać ze zwolnienia. Decyzja w tym zakresie pozostawiona jest wspólnikom, którzy nadając statut niepublicznemu zakładowi opieki zdrowotnej, przesądzają o stopniu wyodrębnienia tego zakładu ze struktur spółki. Jeżeli zakład zostanie wyodrębniony dla celów podatkowych, wówczas zwolnieniu nie podlega skumulowany dochód spółki ze wszystkich jej źródeł przychodów w wysokości przeznaczonej na cele statutowe, lecz tylko dochód wyodrębnionego zakładu. Dochód z innych źródeł przychodów spółki nawet w zakresie przeznaczonym na cele statutowe podlega opodatkowaniu według powszechnych zasad. Natomiast spółki, które nie wyodrębniły zakładów dla celów podatkowych, nawet gdy przeznaczyły dochód zakładu na cele statutowe, zobowiązane są doliczyć ten dochód do dochodu z innych źródeł przychodów i opodatkować na zasadach ogólnych.

4.1. Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wśród podmiotów podlegających opodatkowaniu tym podatkiem wskazuje jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. W świetle art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. niepubliczny zakład opieki zdrowotnej może być kwalifikowany jako niemająca osobowości prawnej jednostka organizacyjna. Warunkiem uzyskania podmiotowości prawnej, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sądów i doktryny są posiadanie struktury organizacyjnej (art. 35 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny; Dz. U. z 2019 r. poz. 1145, ze zm.; dalej: k.c.), działanie za pośrednictwem organów (art. 38 k.c.), zdolność prawna w zakresie prawa materialnego, zdolność procesowa, zdolność upadłościowa i układowa, posiadanie własnego majątku, odpowiedzialność własnym majątkiem za zobowiązania.

Sposób zorganizowania jednostki niemającej osobowości prawnej, pozwalający jej na samodzielne funkcjonowanie w obrocie mimo braku osobowości prawnej i na uzyskanie podmiotowości podatkowej, powiązany jest w prawie podatkowym z koniecznością prowadzenia odrębnej ewidencji rachunkowej i podatkowej. Podmiot taki musi posiadać również numer statystyczny i numer identyfikacji podatkowej na podstawie ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2020 r. poz. 170), a także samodzielnie wystawiać faktury dokumentujące sprzedaż usług.

Wyodrębnienie n.z.o.z. utworzonego przez spółkę z o.o., o którym mowa w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej, nie jest wystarczające do uznania go za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Zakład musi dodatkowo spełniać warunki przewidziane w prawie podatkowym świadczące o jego wyodrębnieniu dla celów podatkowych.

O stopniu wyodrębnienia n.z.o.z. decydują wspólnicy, nadając mu statut, w którym przesądzają najważniejsze kwestie dotyczące struktury organizacyjnej i funkcjonowania w obrocie przez ten zakład. Do uznania zakładu za podmiot odrębny od spółki konieczne jest przede wszystkim wyposażenie go w zespół środków organizacyjnych, majątkowych i osobistych pozwalający na samodzielne działanie. Istotne jest, by posiadał odrębne od spółki organy zarządzające, odrębną strukturę organizacyjną, zasoby ludzkie w postaci fachowej obsługi, własny zakres działania i samofinansowania (osiągane dochody służą finansowaniu działalności statutowej). Powinien być samodzielnym uczestnikiem obrotu gospodarczego, reprezentowanym przez organy odrębne od organów spółki, tak by mógł być stroną umów cywilnoprawnych, w tym także zawierając umowy z NFZ o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej. Nie może występować w obrocie jedynie jako część innej jednostki organizacyjnej (założy-

ciela). Zakład musi mieć także status pracodawcy, zdolność sądową i procesową, występować jako płatnik składek na ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej. W końcu powinien posiadać numer statystyczny i identyfikacji podatkowej, prowadzić odrębną ewidencję rachunkową i podatkową w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych (zob. np. wyroki NSA z: 8 października 2008 r., sygn. akt II FSK 978/07, Lex nr 611459; 10 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 3521/15, Lex nr 2442233).

Zatem tylko zakład opieki zdrowotnej, który spełnia wymagania określone w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej, a nadto jest niezależny od założyciela, samodzielny w podejmowaniu decyzji i wykonywaniu zadań może występować jako strona stosunków cywilnoprawnych, stosunków z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, a także jest wyodrębniony dla celów podatkowych, może być uznany za jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej i skorzystać ze zwolnienia dochodu w części przeznaczony na cele statutowe. Posiada bowiem cechy świadczące o jego gospodarczej, rachunkowej i podatkowej samodzielności.

Natomiast zakład, który spełnia wymagania dotyczące wyodrębnienia, o których mowa w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej, ale faktycznie nie posiada odrębności (wymaganej dla celów podatkowych) od tworzącej go spółki i nie funkcjonuje samodzielnie w obrocie, nie może być podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Taki stopień wyodrębnienia skutkuje opodatkowaniem n.z.o.z. w ramach opodatkowania założycieli. Stopień wyodrębnienia, o którym mowa w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej, nie pozwala na uznanie go za podatnika odrębnego od podmiotu – założyciela. Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, który nie posiada wymienionych wyżej cech, nie spełnia warunków wyodrębnienia ze struktur spółki założycielki (zob. np. wyrok NSA z 23 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 3564/15, Lex nr 2473633). Jeżeli zakład nie prowadzi odrębnej ewidencji podatkowej, wszelkie jego przychody i koszty musi zarachować spółka w swoich księgach podatkowych. W takim wypadku również jedynie spółka z o.o. jako posiadająca osobowość prawną podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a uzyskiwane przez n.z.o.z. dochody powinny być doliczone do dochodów założyciela.

Wyodrębniając n.z.o.z. w stopniu spełniającym wymagania podatkowe, spółki będące ich założycielami, mogą uniknąć opodatkowania ich dochodu na warunkach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Dochód ten jest bowiem dochodem odrębnego zakładu i nie podlega kumulacji z dochodem spółki będącej jego założycielem. Spółki nie mogą jednak skorzystać ze zwolnienia w zakresie pozostałych dochodów pochodzących z innych źródeł przychodów, nawet jeżeli przeznaczają je na cele statutowe ochrony zdrowia.

W ocenie skarżących, brak możliwości skorzystania ze zwolnienia przez spółki z o.o., które nie wyodrębniły w odpowiednim stopniu swoich zakładów świadczy o tym, że ustawodawca daje pierwszeństwo celom fiskalnym przed celami ochrony zdrowia, które gwarantowane są w art. 68 Konstytucji.

Art. 68 Konstytucji z jednej strony wskazuje podstawowe obowiązki władz publicznych w zakresie ochrony zdrowia, z drugiej natomiast odpowiadające im prawo jednostki do ochrony zdrowia. W orzecznictwie TK wielokrotnie podkreślano, że do ustawodawcy należy decyzja co do wyboru instytucjonalnych form i sposobów finansowania realizacji tego zadania (zob. np. wyrok TK z 7 stycznia 2004 r., sygn. K 14/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 1). W tym celu powoływane są przede wszystkim samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej. Natomiast podmioty niepubliczne, których przedmiot działalności pokrywa się z zadaniami stanowiącymi konstytucyjne obowiązki państwa, w tym także ochroną zdrowia, mogą również korzystać z pewnych preferencji. Określenie ich zakresu należy do władz publicz-

nych. Władze te w ramach przysługującej im swobody politycznej podejmują decyzje o sposobach i formach stymulowania podmiotów niepublicznych do podejmowania działalności w obszarach wyznaczonych przez zadania państwa. Przewidując możliwość skorzystania przez określone podmioty ze zwolnienia pod warunkiem przeznaczenia dochodu na cele użyteczne społecznie wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., ustawodawca wyznaczył zakres, w którym rezygnuje z dochodów budżetowych i daje pierwszeństwo realizacji zadań w zakresie ochrony zdrowia wykonywanych przez podmioty niepubliczne. Podejmowanie działalności w obszarze ochrony zdrowia przez te podmioty nie zmienia konstytucyjnych obowiązków władz publicznych i spoczywającej na nich odpowiedzialności za zorganizowanie i funkcjonowanie służby zdrowia, której źródła finansowania pochodzą z odpowiednich funduszy i budżetu państwa. Władze publiczne, realizując te zadania, kierują się przede wszystkim uwarunkowaniami społecznymi i ekonomicznymi. Zmuszone są bowiem respektować zasadę równowagi budżetowej (zob. np. wyroki TK z: 5 grudnia 2013 r., sygn. K 27/13, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 134; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 134). W świetle Konstytucji, niedopuszczalny jest całkowicie rynkowy oparty na zasadach samofinansowania system ochrony zdrowia (zob. wyrok TK o sygn. K 14/03).

Do ustawodawcy należy decyzja, w jaki sposób realizuje określone cele. Jego zadaniem jest zebranie dochodów potrzebnych do wykonywania wszystkich konstytucyjnych i ustawowych funkcji państwa.

Ponadto należy podkreślić, że wykluczenie z możliwości skorzystania ze zwolnienia pewnej grupy podmiotów nie oznacza pierwszeństwa fiskalizmu przed ochroną zdrowia czy innymi celami uznanymi za społecznie użyteczne. Wręcz przeciwnie. Wprowadzenie zwolnienia świadczy o tym, że władze publiczne rezygnują z pewnej części dochodów budżetowych na rzecz realizacji innych wartości konstytucyjnych. Poprzez przywileje podatkowe państwo może wspomagać wykonywanie zadań publicznych przez inne podmioty, jednak tylko w takim zakresie, w jakim zapewni to zrównoważoną realizację innych funkcji, w tym także funkcji fiskalnej państwa.

Określając kryteria zwolnienia, ustawodawca wyznaczył zakres podmiotowy i przedmiotowy zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Wskazanie granic tego uprawnienia miało również na celu zapobieżenie unikaniu opodatkowania przez nadużywanie omawianego zwolnienia. Możliwość prowadzenia działalności gospodarczej przez spółki z o.o. w szerokim zakresie, tj. możliwość podejmowania i wykonywania działalności o różnym przedmiocie, a tym samym do zróżnicowania źródeł przychodów, może w wielu wypadkach powodować trudności z rozróżnieniem sfer ich aktywności. Powstaje zatem możliwość wykorzystywania przywilejów podatkowych związanych ze stymulacją celów społecznie użytecznych do innych rodzajów działalności gospodarczej nieobjętych zakresem zwolnienia. Do skorzystania ze zwolnienia nie wystarczy zatem umieszczenie jakiegokolwiek celu w statucie. W wypadku gdy cel działalności podmiotu nie pokrywa się z celem działania, który został wskazany w akcie normatywnym regulującym jego byt i działanie, nie będzie mógł on skorzystać ze zwolnienia.

Podkreślić również należy, że każdy podmiot mający zamiar rozpocząć działalność w określonym obszarze, podejmuje decyzję o wyborze formy organizacyjno-prawnej najbardziej dogodnej z punktu widzenia przedmiotu działalności. Bierze również pod uwagę kwestie podatkowe, w tym również wszystkie możliwości optymalizacji podatkowej wynikające z odpowiednich ustaw. Zaskarżona norma obowiązuje w systemie prawa podatkowego od początku wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jej treść kształtująca sytuację podatkową spółek z o.o. nie uległa zmianie. Od początku też jej obowiązywania intencją ustawodawcy było objęcie zakresem zwolnienia instytucji non profit.

Skarżące miały zatem możliwość wyboru formy organizacyjno-prawnej i najbardziej korzystnego – z punktu widzenia ich interesów – ukształtowania swojej sytuacji prawnej.

W związku z powyższym Trybunał stwierdził, że art. 17 ust. 1c pkt 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. jest zgodny z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji.

5. Umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności art. 17 ust. 1c pkt 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Kolejny zarzut odnosi się do naruszenia zasady proporcjonalności. Argumenty skarżących koncentrują się przede wszystkim na nieproporcjonalnym naruszeniu prawa do równej ochrony prawa własności. Jak wskazały, „Wykluczenie pewnej kategorii podmiotów zaliczanych do grupy charakteryzującej się tą samą cechą istotną (relewantną), jedynie z faktu bycia «spółką», czyli przy zastosowaniu kryterium «formy prawnej», nie było uzasadnione w świetle zasady proporcjonalności”.

Zgodnie z art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji, „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób”. Ocena konstytucyjności zakwestionowanej normy uzależniona jest od zbadania dopuszczalności przewidzianego w nim ograniczenia z punktu widzenia tzw. testu proporcjonalności. Utrwalone orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, że do art. 31 ust. 3 Konstytucji, a więc zasady proporcjonalności, Trybunał odwołuje się w sytuacji konfliktu wartości, z jednej strony konstytucyjnego prawa lub wolności, które ma podlegać ograniczeniom, z drugiej strony wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, które powyższe ograniczenia mogą uzasadniać (zob. np. wyrok TK z 29 stycznia 2002 r., sygn. K 19/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 1). Jednak samo uzasadnienie ograniczenia wartościami wskazanymi w art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest wystarczające do uznania jego dopuszczalności. Konstytucyjność ograniczenia zależy bowiem od odpowiedzi na trzy pytania: 1) czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; 2) czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana; 3) czy efekty wprowadzonej regulacji pozostaną w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (por. np. wyrok TK z 23 czerwca 2015 r., sygn. SK 32/14, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 84).

Ocena, czy zakwestionowana regulacja była niezbędna, celowa i efektywna, a ponadto czy nie była nadmiernie dolegliwa, a więc czy ustawodawca nie przekroczył granic swobody regulacyjnej, wymagało ustalenia, czy wartości, o jakich mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji, przeważają nad wartościami, z jakimi wiążą się ograniczone prawa własności skarżących.

Zgodnie art. 64 ust. 1 Konstytucji, „[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia”. Z tego przepisu wynikają dla ustawodawcy dwie podstawowe konsekwencje. Po pierwsze, obowiązek powstrzymywania się od tworzenia regulacji, które mogłyby pozbawiać ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia lub też ochronę tę ograniczać (tzw. obowiązek negatywny). Po drugie, konieczność zapewnienia realnej ochrony, umożliwiającej skuteczną realizację prawa własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym one funkcjonują (tzw. obowiązek pozytywny) – (zob. wyrok TK z 18 września 2008 r., sygn. K 7/07, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 123). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że prawo własności, choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (zob. np. wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3). Natomiast art. 64 ust. 3 Konstytucji formułuje wyraźną konstytucyjną podstawę do wprowadzania ograniczeń prawa własności, określając jednocześnie ramy dopuszczalnej ingerencji. W doktrynie podnosi się, że własność

podlega słabszej ochronie niż prawa osobiste czy polityczne (zob. L. Garlicki, komentarz do art. 64 [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 3, red. L. Garlicki, Warszawa 2002, s. 17).

Skarżące, uzasadniając naruszenie zasady proporcjonalności w nakładaniu ciężarów daninowych, nie wykazały, na czym w istocie polega naruszenie tej zasady w ich wypadku przez zaskarżoną normę. Uzasadniając tę część zarzutów, podnosiły argumenty odnoszące się do braku możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego na takich samych zasadach jak s.p.z.o.z. Są one tożsame z tymi, które zostały podniesione i zbadane w ramach oceny zarzutu naruszenia zasady równości.

Ponadto podkreślić należy, że opodatkowanie dochodu na zasadach powszechnych bez możliwości skorzystania ze zwolnienia nie stanowi – samo w sobie – naruszenia zasady proporcjonalności. Jak wielokrotnie wskazywał Trybunał, samo zobowiązanie podmiotu do ponoszenia określonych ciężarów finansowych na cele publiczne nie stanowi niedopuszczalnej ingerencji w jego sferę majątkową, w szczególności w konstytucyjnie chronione prawo własności. Za granicę dopuszczalnego zakresu obciążeń podatkowych uznawał takie podatki, które mogą stać się w istocie instrumentem konfiskaty mienia.

Obowiązkiem skarżących było wykazanie, że cel zaskarżonej regulacji jest zupełnie nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym lub też środki, które mają służyć do jego realizacji, są niewłaściwe i nieefektywne (nieskuteczne, nieprzydatne) lub nadmiernie dolegliwe (represyjne).

Bez ewentualnego wykazania, że zaskarżona norma nie przechodzi testu proporcjonalności ocenianego w kontekście zasad nakładania podatków albo że prowadzi do naruszenia istoty prawa własności, nie można uznać, że skarżące uzasadniły zarzut naruszenia zasady proporcjonalności.

Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK), skarga powinna zawierać uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji ze wskazaną wolnością lub prawem skarżących, wraz z powołaniem konkretnych argumentów lub dowodów na jego poparcie. Zatem to na skarżących ciąży obowiązek prawidłowego sformułowania zarzutu naruszenia Konstytucji. Tymczasem skarżące nie podały żadnych odrębnych argumentów na poparcie zarzutu o niezgodności kwestionowanej normy z zasadą proporcjonalności. Niedochowanie powyższych obowiązków obarcza skargę wadliwością formalną, która uniemożliwia merytoryczne rozpoznanie sprawy oraz rodzi konieczność umorzenia postępowania w tym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W związku z powyższym, Trybunał postanowił umorzyć postępowanie w zakresie badania zgodności art. 17 ust. 1c pkt 1 w związku z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Z przedstawionych powyżej powodów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.