

Trybunał Konstytucyjny  
Al. Jana Christiana Szucha 12a  
00-918 Warszawa

Szczecin, dnia 16 października 2018 r.

Skarżąca: N  
spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

Ś  
KRS

*reprezentowana przez radców prawnych Alinę Łuczak oraz Macieja Nowakowskiego*

**Adres do doręczeń:**

*Wybranowski Nowicki Biuro Prawne S. Nowicki, A. Łuczak, K. Bielarczyk  
- spółka jawna, ul. Energetyków 3/4, 70-952 Szczecin*

## SKARGA KONSTYTUCYJNA

W imieniu N spółki z o.o. z siedzibą w Ś , dalej jako „Szpital w Ś ”, w oparciu o pełnomocnictwo, które przedkładałam, niniejszym, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej zwanej „Konstytucją RP”, składam skargę konstytucyjną w sprawie niezgodności z Konstytucją RP:

- (1) **art. 17 ust. 1c pkt 1** ustawy z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z dnia 14 czerwca 2000 r., Nr 54, poz. 654, ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym od 01 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2009 r.) („UPDOP”), 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,

na podstawie którego Naczelny Sąd Administracyjny („NSA”) w wyroku z dnia lipca 2018 r., , doręczonym w dniu 24 sierpnia 2018 r., ostatecznie orzekł o konstytucyjnych prawach i wolnościach Szpitala w Ś , oraz wnoszę o:

- (2) stwierdzenie, że art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP 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 przeznaczanej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP,
- (3) zasądzenie na rzecz Szpitala w Ś zwrotu kosztów postępowania według norm przepisanych.

#### I. Wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego zostały naruszone

Zdaniem Szpitala w Ś naruszono jego (1) prawo do własności oraz wolności od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń prawa własności stosowanych w prawie podatkowym, a także (2) prawo do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych.

Innymi słowy, Szpital w Ś zaskarżonej regulacji zarzuca naruszenie właściwej proporcji (art. 2 Konstytucji RP) pomiędzy obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji RP) a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP) i zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP).

#### II. Wskazanie sposobu naruszenia konstytucyjnych wolności i praw skarżącego

Naruszenie wskazanych w pkt I. skargi konstytucyjnej praw i wolności Szpitala w Ś nastąpiło w ten sposób, że Szpital w Ś – jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym była w 2009 r. (i jest nadal) działalność w zakresie ochrony zdrowia – nie miał prawa do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych („CIT”) dochodu uzyskanego w 2009 r., w sytuacji gdy dochód ten przeznaczył i wydatkował na cele statutowe ochrony zdrowia (np. zakup nowego sprzętu, remont szpitala, pozyskanie specjalistów itp.), tj. spełnił materialnoprawne przesłanki warunkujące skorzystanie ze zwolnienia podatkowego.

Powyższe jest konsekwencją tej okoliczności, że art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP w sposób arbitralny wykluczył „spółki” (w tym *lege non distinguente* również spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) z możliwości skorzystania ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP (tzw. zwolnienia dochodu ze względu na przeznaczenie). Tym samym

Szpital w Ś zobowiązany został do poniesienia ciężaru podatkowego jedynie z faktu bycia „spółką” (a konkretnie spółką z ograniczoną odpowiedzialnością), pomimo spełnienia przesłanek „materialnych” (przeznaczenia i wydatkowania dochodu na cele ochrony zdrowia). Wykluczenie pewnej kategorii podmiotów zaliczanych do grupy charakteryzującej się tą samą cechą istotną (relevantną), jedynie z faktu bycia „spółką”, czyli przy zastosowaniu kryterium „formy prawnej”, nie było uzasadnione w świetle zasady proporcjonalności.

**Powyższe narusza właściwą proporcję (art. 2 Konstytucji RP) pomiędzy obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji RP) a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP).**

Wykluczenie Szpitala w Ś z kręgu podmiotów, które mogłyby skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP, dyskryminowało go w zestawieniu z innymi podmiotami, których celem statutowym była w 2009 r. działalność w zakresie ochrony zdrowia, w tym działalność w zakresie ochrony zdrowia prowadzona w oparciu o umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej zawarte z Narodowym Funduszem Zdrowia („NFZ”) – przede wszystkim zaś w zestawieniu z samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej posiadającymi takie umowy.

Tożsamy cel statutowy (ochrona zdrowia), czy też prowadzenie działalności w zakresie ochrony zdrowia na podstawie umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej zawartej z NFZ (bycie szpitalem lub prowadzenie szpitala), konstytuowało w 2009 r. **grupę podmiotów „podobnych” (charakteryzujących się tą samą cechą istotną)**, do których zaliczone były przede wszystkim (ze względu na ich znaczny „ilościowy” udział) tak samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej jak i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzące szpitale (niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej). Wykluczenie Szpitala w Ś z kręgu podmiotów, które mogły skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP w 2009 r. doprowadziło ostatecznie do nierównego traktowania niektórych podmiotów w obrębie grupy charakteryzującej się tą samą cechą istotną (relevantną), identyfikowaną poprzez **rodzaj działalności** („ochrona zdrowia” ewentualnie „ochrona zdrowia” i „umowa z NFZ”).

Takie podmioty jak Szpital w Ś (tj. spółki z ograniczoną odpowiedzialnością prowadzące działalność w zakresie ochrony zdrowia, czy posiadające umowę zawartą z NFZ o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej), pomimo spełnienia przesłanek przedmiotowych – prowadzenia działalności w zakresie ochrony zdrowia, czy też posiadania umowy z NFZ (bycia szpitalem lub prowadzenie szpitala), oraz przeznaczenia i wydatkowania dochodu na cele ochrony zdrowia, nie mogły w 2009 r. skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP, co w konsekwencji prowadziło do ich **niesprawiedliwego „efektywnego” opodatkowania**. Innego rodzaju podmioty, prowadzące działalność w zakresie ochrony zdrowia, czy też posiadające zawartą z NFZ

umowę, takie jak samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (będące szpitalem lub szpital prowadzące), mogły w 2009 r. skorzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP, co w konsekwencji prowadziło do ich **nieopodatkowania**, pomimo iż wespół ze spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością prowadziły działalność w zakresie ochrony zdrowia, czy też posiadały umowę zawartą z NFZ o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, zaliczając się do grupy charakteryzującej się tą samą cechą istotną (relevantną) – grupa podmiotów wykonujących działalność w zakresie „ochrony zdrowia”, ewentualnie grupa podmiotów wykonujących działalność w zakresie „ochrony zdrowia”, w ramach publicznego systemu ochrony zdrowia (w oparciu o umowę z NFZ).

Tym samym, wskutek **arbitralnego wyłączenia „spółek”** z zakresu zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP, nastąpiło uszczuplenie zasobów majątkowych Szpitala w Ś (będącego „spółką”), które ten mógłby „zatrzymać” w 2009 r. w związku ze zwolnieniem dochodu z podatku przy przeznaczeniu go na cele statutowe („ochronę zdrowia”), co sytuowało go w tamtym okresie w gorszej pozycji, niż podmioty, które z tego zwolnienia mogły skorzystać (podczas gdy każdy z tych podmiotów prowadził działalność w zakresie ochrony zdrowia, w tym był szpitalem lub szpital prowadził).

W ten sposób naruszone zostało prawo Szpitala w Ś do równego nakładania obowiązków podatkowych w obrębie grupy charakteryzującej się tą samą cechą istotną (relevantną), w następstwie czego Szpital w Ś zobowiązany został w 2009 r. do poniesienia ciężarów podatkowych (zapłaty podatku), których – gdyby nie doszło do naruszenia zasady równego nakładania obowiązków podatkowych – nie miałby obowiązku ponieść. W ten sposób „zaoszczędzone” środki mógłby przeznaczyć na podnoszenia jakości świadczeń zdrowotnych, tak samo jak publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

**Powyższe narusza zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP).**

### III. Orzeczenie organu władzy publicznej naruszające prawa i wolności konstytucyjne

Orzeczeniem naruszającym prawa i wolności Szpitala w Ś jest wyrok NSA z dnia lipca 2018 r., , którym oddalono skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego („WSA”) w G z dnia listopada 2016 r., Wyrok ten jest prawomocny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu, ponieważ przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia od wyroków wydanych przez NSA.

Wyrok WSA w G również jest prawomocny.

W powołanych wyżej wyrokach rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach i wolnościach Szpitala w Ś (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga

konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu dopuszczalnej drogi prawnej (art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Dz.U. z 2016 r. poz. 2072 ze zm.).

Zaskarżona regulacja UPDOP nie tylko nadal obowiązuje w brzmieniu z 2009 r. – nie utraciła mocy obowiązującej, ale również ma zastosowanie do zdarzeń wywołujących skutki podatkowe w CIT za 2009 r.

Wydanie przez Trybunał Konstytucyjny („TK”) orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnego prawa własności Szpitala w Ś Wyrok TK stanowiłby podstawę do wznowienia postępowania podatkowego lub sądowno administracyjnego.

#### IV. Oparcie orzeczenia władzy publicznej na zaskarżonym przepisie

Przepis stanowiący przedmiot niniejszej skargi konstytucyjnej był podstawą wydania decyzji przez organy podatkowe, które to decyzje podlegały kontroli legalności przez WSA w G , a ostatecznie przez NSA.

Szpital w Ś powstał w 2007 r. Celem statutowym Szpitala w Ś było (i jest nadal) prowadzenie działalność w zakresie ochrony zdrowia (przede wszystkim działalności w rodzaju **szpitalnictwo**).

Szpital w Ś , dla potrzeb realizacji celu statutowego, powołał w 2007 r. niepubliczny zakład opieki zdrowotnej o nazwie N

Szpital w Ś wniósł o stwierdzenie nadpłaty w CIT za 2009 r. podnosząc, że utworzony przez niego NZOZ stanowił odrębną od Szpitala w Ś jednostkę organizacyjną, która była podatnikiem CIT.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Z w decyzji z dnia maja 2016 r. odmówił stwierdzenia nadpłaty w CIT za 2009 r. podnosząc, że Szpital w Ś nie mógł skorzystać ze zwolnienia z CIT na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4) UPDOP ponieważ stał temu na przeszkodzie **art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP** (wprost wskazany w podstawie prawnej decyzji pierwszoinstancyjnej). Spółce z ograniczoną odpowiedzialnością nie przysługuje zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 4) UPDOP.

Rozpatrując odwołanie Szpitala w Ś , Dyrektor Izby Skarbowej w Z decyzją z dnia sierpnia 2016 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy również w podstawie prawnej decyzji wprost powołał **art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP**. Dyrektor Izby Skarbowej w Z podniósł w uzasadnieniu decyzji, że Szpital w Ś nie mógł skorzystać ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4) UPDOP ponieważ zgodnie z **art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP** przepis ten nie ma zastosowania w spółkach.

Szpital w Ś                      złożył skargę od decyzji z dnia      sierpnia 2016 r.

WSA w G                                  w wyroku z dnia      listopada 2016 r.,  
 , oddalił skargę Szpitala w Ś                      Podstawą prawną oddalenia skargi był ponownie art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP w zw. z **art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP**. WSA w G                      wskazał wprost, że spółkom z ograniczoną odpowiedzialnością nie przysługiwało zwolnienie podatkowe ustanowione w art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP w zw. z art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP.

Szpital w Ś                      od przywołanego wyżej wyroku złożył skargę kasacyjną.

NSA w wyroku z dnia      lipca 2018 r.,                      oddalił skargę kasacyjną Szpitala w Ś  
 Ś                      Wyrok WSA w G                      stał się prawomocny.

V. **Uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie**

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP 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 przeznaczony na te cele**.

Na mocy art. 17 ust. 1e UPDOP zwolnienie dotyczące podatników przeznaczających dochody na cele statutowe lub inne cele określone w tym przepisie, ma zastosowanie, jeżeli dochód jest **przeznaczony** i - bez względu na termin - **wydatkowany** na cele określone w tym przepisie, 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.

Stosownie do art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP przepisu art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP **nie stosuje się** w przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i **spółkach**.

Pojawia się wobec powyższego pytanie, czy „*wykluczenie*” z kręgu podmiotów uprawnionych do zastosowania zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP nie ogranicza w sposób nieproporcjonalny praw podatników do równej ochrony własności i praw majątkowych?

Jak wskazano wyżej, Szpital w Ś zaskarżonej regulacji zarzuca, że narusza ona właściwą proporcję (art. 2 Konstytucji RP) pomiędzy obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji RP) a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP) i zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP).

#### 1. Wzorzec kontroli – art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP

W orzecznictwie TK przyjmuje się jednolicie, że art. 64 ust. 1 Konstytucji RP statuuje prawo podmiotowe jednostki obejmujące ochroną własność, inne prawa majątkowe i dziedziczenie. Przepis ten przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony. Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej (*tak* wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15).

Szpital w Ś powołując się na ten wzorzec kontroli nie zmierza do podważenia „władztwa daninowego” państwa, natomiast sprzeciwia się ustanawianiu **nieproporcjonalnych, niesprawiedliwych i nierównych obciążeń daninowych**, które prowadzą do pozbawionego uzasadnienia w świetle zasad demokratycznego państwa prawa rozróżnienia w grupie podmiotów legitymujących się tą samą cechą istotną (cechą relewantną). Takie działanie jest niezgodnym z Konstytucją RP ograniczeniem praw i wolności jednostki (*tak* wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15)

W orzecznictwie TK podkreśla się, że zasada proporcjonalności została wyrażona nie tylko w art. 32 ust. 3 Konstytucji RP, lecz również wyprowadza się ją z art. 2 Konstytucji RP i w tym wypadku zasada ta ma zastosowanie do regulacji nakładających określone powinności. Zasada proporcjonalności wywodzona z art. 2 Konstytucji RP jest adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności regulacji daninowej (*tak* wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15).

Ustawodawca na mocy art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP ustanowił zwolnienie podatkowe. Jego zakresem zastosowania objął podatników, których celem statutowym była (i jest) określona działalność „społecznie użyteczna” (czy od strony aksjologicznej – zasługująca na aprobatę) i którzy dochód wypracowany z tej działalności przeznaczają i wydatkują na te cele (na cele „społecznie użyteczne”, cele „zasługujące na aprobatę”). Warunki „materialne” tego zwolnienia wskazał w art. 17 ust. 1 pkt 4 w związku z ust. 1e UPDOP. Wśród nich znajdują się „przeznaczenie” i „wydatkowanie” dochodu.

Jednocześnie ustawodawca postanowił, że niektórzy podatnicy – pomimo, że ich celem statutowym jest działalność „społecznie użyteczna” lub „zasługująca na aprobatę” oraz przeznaczają oni i wydatkują uzyskany dochód na te cele – zostają wyłączeni z zakresu zastosowania normy z art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP. Katalog podatników objętych wykluczeniem ustawodawca wskazał w art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP (m.in. spółki – w tym spółki z ograniczoną odpowiedzialnością).

Mając na uwadze powyższe, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest np. ochrona zdrowia, uzyskująca dochody z tej działalności oraz przeznaczająca je i wydatkująca na cele statutowe (np. zakup sprzętu medycznego nowszej generacji, aby podnieść jakość świadczonych dla pacjentów usług zdrowotnych), nie jest uprawniona do zwolnienia tego dochodu z CIT.

**Dokładnie w takiej sytuacji był w 2009 r. Szpital w Ś , który wypracowanego w tymże roku dochodu nie mógł zwolnić z podatku CIT i zobowiązany był do poniesienia ciężaru tego podatku, pomimo iż przeznaczył go i wydatkował na cele statutowe ochrony zdrowia.**

Powszechnie przyjmuje się, że nie jest dopuszczalne, by ustawodawca w oderwaniu od deklarowanego przez siebie celu nałożenia obowiązku podatkowego określał przedmiot opodatkowania. Taka sytuacja oznaczałaby nieproporcjonalną ingerencję w ochronę prawa do własności. Obowiązek podatkowy zostałby bowiem nałożony na podmioty, które nie mieszczą się w deklarowanym celu podatkowym (*tak* wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15).

Powstaje wobec powyższego pytanie, czy wykluczenie spółek z o.o. z kręgu podatników, którzy mogliby skorzystać ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP, było uzasadnione innymi wartościami konstytucyjnymi, a jeżeli tak, to czy ustawodawca – chroniąc te wartości konstytucyjne – zastosował środek adekwatny (proporcjonalny) do celu, który zamierzał osiągnąć, czy też posunął się zbyt daleko?

W ocenie Szpitala w Ś ustawodawca wykluczył spółki z o.o. z samego faktu bycia spółkami z o.o. Trudno doszukać się jakichkolwiek wartości, które miałyby zostać naruszone, gdyby podatek będący spółką z o.o. mógł skorzystać i skorzystał ze zwolnienia wypracowanego dochodu w sytuacji przeznaczenia i wydatkowania go na cele „społecznie użyteczna” lub „zasługujące na aprobatę”, wskazane w art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP. Nie sposób przyjąć, że spółki z o.o., których działalnością jest ochrona zdrowia (prowadzące np. szpitale), są podmiotami „gorszymi”, niż inne podmioty, które – tak samo jak spółki z o.o. – wykonują działalność w zakresie ochrony zdrowia (np. samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, również prowadzące szpitale).



Wydaje się, że celem dla wprowadzenia zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP było przede wszystkim zachęcenie podatników do przeznaczania wypracowanego dochodu na cele „społecznie użyteczna” lub „zasługująca na aprobatę”. Przy czym sam ustawodawca przewidział dla podatników jedynie „możliwość” skorzystania ze zwolnienia, powiązaną wprost z przeznaczeniem i wydatkowaniem tego dochodu na cele statutowe.

Dlaczego zatem tej możliwości zostały pozbawione spółki z o.o.?

Należy podkreślić, że również spółki z o.o. mogły prowadzić działalność w zakresie ochrony zdrowia, przeznaczać i wydatkować dochód na cele statutowe ochrony zdrowia (i często tak właśnie było, ponieważ spółki z o.o. prowadziły szpitale, przychodnie, poradnie, zakłady opiekuńczo lecznicze i inne). Powinny mieć zatem zapewnianą „możliwość” skorzystania ze zwolnienia, na takich samych zasadach jak wszystkie podmioty zajmujące się ochroną zdrowia, skoro celem ustawodawcy podatkowego – właściwym dla każdego takiego podmiotu – było zachęcenie podatników do przeznaczania wypracowanego dochodu na cele „społecznie użyteczne” lub „zasługujące na aprobatę”.

W ocenie Szpitala w Ś **wykluczenie spółek z kręgu podmiotów, które mogłyby skorzystać zwolnienia art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP przeznaczając dochód i wydatkując go na cele „ochrony zdrowia”, prowadzi w istocie do „efektywnego” opodatkowanie dochodu wypracowanego przez takie spółki w warunkach zastosowania zwolnienia i w konsekwencji narusza właściwą proporcję (art. 2 Konstytucji RP) pomiędzy obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych (art. 84 Konstytucji RP) a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP).**

## 2. Wzorzec kontroli – art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi oraz wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Stosownie do art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą TK, zasada równości wobec prawa, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, nakazuje **identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej**. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Zasada ta nakazuje zatem nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa

podmiotom, które mają taką cechę, oraz podmiotom, które jej nie mają (*tak* wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15).

Ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień (*tak* wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15; wyrok TK z dnia 2 października 2013 r., sygn. akt SK 10/13 oraz przywołany tamże wyrok z 4 marca 2008 r., sygn. SK 3/07):

- 1) należy ustalić, czy można wskazać **wspólną cechę istotną**, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna,
- 2) konieczne jest stwierdzenie, czy **prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki** podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej,
- 3) jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, to w związku z tym, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego, niezbędne okazuje się rozważenie, czy **wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne**. Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli:
  - (a) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;
  - (b) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania;
  - (c) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmiennie traktowanie podmiotów podobnych.

Przenosząc powyższe na okoliczności niniejszej sprawy podnieść należy jak niżej:

#### **Ad. 1)**

Wspólną cechą istotną podmiotów objętych art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP jest, po pierwsze, okoliczność, że ich celem statutowym jest wskazana w tym przepisie działalność (ochrona zdrowia), a po drugie, podmioty te wypracowany dochód przeznaczają i wydatkują na wskazane w UPDOP cele (np. na zakup sprzętu medycznego nowszej generacji).

Obie wskazane wyżej cechy należy uznać za cechy istotne, konstytuujące pewną wyodrębnioną grupę podmiotów (np. podatnicy, których celem statutowym jest ochrona zdrowia – szpitale, przychodnie, poradnie itp.).

Szpital w Ś w 2009 r. był podatnikiem, którego celem statutowym była ochrona zdrowia (przede wszystkim prowadzenie szpitala). Szpital w Ś prowadził wtedy działalność w zakresie ochrony zdrowia, poprzez utworzony w tym celu NZOZ (jego wewnętrzną jednostkę organizacyjną). Szpital w Ś miał zawartą umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ, a tym samym Szpital w Ś – obok „*innych uczestników*” – **funkcjonował i był elementem tzw. publicznej służby zdrowia.** W ramach tych umów Szpital w Ś udzielał świadczeń opieki zdrowotnej na rzecz pacjentów, którym przysługiwały świadczenia finansowane ze środków publicznych, w ramach ubezpieczenia zdrowotnego (świadczenia gwarantowane z publicznego ubezpieczenia zdrowotnego).

Tymi „*innymi uczestnikami*” były przede wszystkim samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej („**SPZOZ**”), które, tak jak Szpital w Ś , prowadząc szpitale i będąc elementem publicznej służby zdrowia – mogły skorzystać w 2009 r. ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP. Nie zostały one – tak jak „*spółki*” – wykluczone z kręgu potencjalnych beneficjentów zwolnienia dochodu z CIT ze względu na jego przeznaczenie i wydatkowanie na cele statutowe. Podkreślić mocno należy, że SPZOZ miały również w 2009 r. zawarte umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ i funkcjonowały oraz były elementem publicznej służby zdrowia, tak samo jak „*spółki*” mające zawarte umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ.

W świetle powyższego, zarówno zatem Szpital w Ś jak i SPZOZ należały do **tej samej grupy podmiotów** – podmiotów, których celem statutowym była ochrona zdrowia, a nawet grupy węższej, którą określić można jako „*podmioty mające zawartą z NFZ umowę o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej*” lub „*uczestnicy publicznej służby zdrowia*”.

#### Ad. 2)

Ustawodawca wykluczając część podmiotów (spółki – w tym spółki z o.o.) z grupy podmiotów, które posiadają wspólną cechę istotną (patrz Ad. 1) powyżej), niewątpliwie zróżnicował prawa i obowiązki podmiotów w obrębie jednorodnej grupy (grupy wyodrębnionej z uwagi na wspólną cechę istotną – działalność w zakresie ochrony zdrowia, czy posiadanie umowy z NFZ).

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 udzielania 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 NZOZ, czy posiadające umowę zawartą z NFZ o udzielania świadczeń opieki zdrowotnej).

W ten sposób dokonano rozróżnienia podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. „*Sytuację prawnie relewantną*” – taką samą lub podobną – stworzył **fakt posiadania przez te podmioty celu statutowego w zakresie ochrony zdrowia, czy fakt zawarcia umowy z NFZ** (prowadzenia szpitala, przychodni, itp.).

Należy podkreślić, że na gruncie podatku od towarów i usług („VAT”) rozróżniania takiego nie ma – zarówno Szpital w Ś... jak i SPZOZ czy każdy inny podmiot prowadzący działalność w zakresie „ochrony zdrowia” mógł w 2009 r. skorzystać ze stawki „VAT zwolnione” na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (poz. 9 Załącznika nr 4 – „*Usługi w zakresie ochrony zdrowia...*”) (Dz.U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535 ze zm. – w brzmieniu obowiązującym w 2009 r.).

Mając na uwadze powyższe, w ustawie VAT ustawodawca **jednolicie** traktuje wszystkich podatników świadczących usługi z zakresu ochrony zdrowia, nie dokonując żadnego rozróżniania, natomiast na gruncie ustawy CIT traktuje ich odmiennie, przy czym – zdaniem Szpitala w Ś... – ma to miejsce z naruszeniem prawa.

### Ad. 3)

**Czy zatem wprowadzone odstępstwo od zasady równości można uznać w takich okolicznościach za dopuszczalne?**

Zdaniem Szpitala w Ś... – nie można.

### Ad. 3) pkt (a)

W ocenie Szpitala w Ś... kryterium różnicowania, którym jest jedynie **forma prawna**, nie pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP w zw. z art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP.

Intencją i treścią wprowadzonego zwolnienia dla podatników, których celem statutowym jest ochrona zdrowia, było niewątpliwie zachęcenie podatników do przeznaczania wypracowanego dochodu na cele „*społecznie użyteczne*” lub „*zasługujące na aprobatę*”. W ten sposób dochód mógłby zostać wykorzystany na szkolenie personelu medycznego, zakup nowoczesnego sprzętu do diagnostyki czy leczenia, pozyskanie specjalistów, prowadzenie innowacyjnych badań itp. Wszelkie te działania w ostatecznym rozrachunku prowadziłyby do **podniesienia jakości udzielanych**

świadczeń opieki zdrowotnej, z korzyścią dla pacjenta – beneficjenta świadczeń zdrowotnych, w tym w ramach publicznej służby zdrowia.

Należy zaznaczyć, że „jakość” jest jednym z istotnych kryteriów porównania ofert w toku postępowania w sprawie zawarcia umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ.

Zgodnie z art. 148 pkt 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (Dz.U. Nr 210, poz. 2135 ze zm. – w brzmieniu obowiązującym w 2009 r.), porównanie ofert w toku postępowania w sprawie zawarcia umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej obejmuje ciągłość, kompleksowość, dostępność, **jakość udzielanych świadczeń, kwalifikacje personelu, wyposażenie w sprzęt i aparaturę medyczną**, na podstawie wewnętrznej oraz zewnętrznej oceny, która może być potwierdzona certyfikatem jakości lub akredytacją.

Możliwość skorzystania przez Szpital w Ś z zwolnienia osiągniętego przez niego dochodu przy jego przeznaczeniu i wydatkowaniu na cele ochrony zdrowia (np. podniesienie jakości udzielanych świadczeń zdrowotnych, zatrudnienie bardziej wykwalifikowanego personelu, pozyskanie nowocześniejszego sprzętu i aparatury medycznej itp.), **realizuje cel ustawodawcy**, który – niewątpliwie – przyświecał mu przy wprowadzaniu zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP, bez względu na formę prawną podatnika, który ten cel ustawodawcy zrealizował. Wykluczenie spółek z o.o. z kręgu potencjalnych beneficjentów art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP poprzez wprowadzenie art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP w istocie przeciwdziała realizacji celu ustawodawcy, co jest niezrozumiałe.

### Ad. 3) pkt (b)

Zdaniem Szpitala w Ś również waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania.

Przyjmując, że „*wagą interesu, któremu różnicowanie ma służyć*”, jest wyłącznie interes fiskalny państwa, ponieważ wykluczenie spółek z o.o. z kręgu potencjalnych podatników, którzy mogliby skorzystać ze zwolnienia dochodu z podatku ze względu na jego przeznaczenie na ochronę zdrowia, powoduje wyższe wpływy do budżetu tytułem CIT, nie sposób przyjąć, że tego rodzaju interes jest ważniejszy – w tych konkretnych okolicznościach – od zdrowia pacjentów, które samo w sobie również stanowi wartość chronioną konstytucyjnie (art. 68 ust. 1 i 2 Konstytucji RP).

W okolicznościach niniejszej sprawy, zdaniem Szpitala w Ś, **zdrowie człowieka przejawia wartość wyższą niż interes fiskalny państwa**. Wprowadzone zróżnicowanie narusza konstytucyjne prawo do ochrony zdrowia, co

szczególnie widoczne jest, gdy na określonym obszarze jedynym szpitalem był ten prowadzony przez spółkę z o.o., która, będąc zmuszona do opodatkowania wypracowanego dochodu, nie mogła przeznaczyć kwoty podatku na podnoszenie jakości udzielanych świadczeń opieki zdrowotnej na rzecz pacjentów, kiedy w tożsamej sytuacji SPZOZ mógł z przedmiotowego zwolnienia skorzystać.

Zdrowie człowieka nie powinno – w okolicznościach niniejszej sprawy – być dobrem, któremu nadaje się niższą rangę, niż interes fiskalny państwa, szczególnie gdy **wpływy z CIT nie są głównym źródłem dochodów budżetowych**, ponieważ tym źródłem jest VAT, w obrębie którego w 2009 r. obowiązywało zwolnienie „*usług z zakresu ochrony zdrowia...*”, bez uszczerbku dla równowagi budżetowej państwa.

### Ad. 3) pkt (c)

Szpital w Ś podnosi, że kryterium różnicowania w postaci „*formy prawnej*” nie pozostaje w związku z żadnymi innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

W ocenie Szpitala w Ś nie sposób doszukać się wartości, zasad czy norm konstytucyjnych, które uzasadniałyby odmienne traktowanie spółek z o.o. od innych uczestników działalności w zakresie ochrony zdrowia (np. SPZOZ), tylko z faktu, że są one spółkami z o.o.

Nadmienić w tym miejscu należy, że z kręgu podmiotów, które mogłyby skorzystać ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP, wykluczono nie tylko spółki z o.o. z kapitałem tzw. „*prywatnym*”, ale również te z kapitałem „*publicznym*” (czyli wszystkie spółki). Do tych drugich należą spółki z o.o. z wyłącznym (100%) kapitałem jednostki samorządu terytorialnego, których wykluczenie również dotyczy. Kryterium różnicowania nie było zatem „*pochodzenie kapitału założycielskiego*”, a **wyłącznie forma prawna**.

Dlaczego zatem ustawodawca dokonuje tak daleko idącego rozróżnienia w prawach i obowiązkach pomiędzy np. SPZOZ a spółkami z o.o.? Jakie wartości, zasady czy normy konstytucyjne uzasadniają odmienne traktowanie tych podmiotów?

Szpital w Ś podnosi, że nie ma takich norm. Konstytucja RP nie wprowadza żadnych preferencji dla podmiotów ze względu na ich formę prawną, a wręcz przeciwnie – **nakazuje ich równe traktowanie** (oczywiście w sytuacjach podobnych).

Zdaniem Szpitala w Ś **wykluczenie spółek wprowadzone przez ustawodawcę w art. 17 ust.1c pkt 1 UPDOP nie jest dopuszczalne**.

## VI. Przedstawienie stanu faktycznego

Szpital w Ś                      powstał w 2007 r., jako spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Jego celem statutowym została ochrona zdrowia (m.in. szpitalnictwo, działalność pogotowia ratunkowego i inne). Szpital w Ś                      : w 2008 r. utworzył niepubliczny zakład opieki zdrowotnej o nazwie N                      („NZOZ”).

Szpital w Ś                      w 2009 r. funkcjonował na podstawie Kodeksu spółek handlowych i miały do niego zastosowanie przepisy dotyczące spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

NZOZ w 2009 r. funkcjonował w oparciu o ówczesnie obowiązującą ustawę z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jednolity z dnia 8 stycznia 2007 r., Dz.U. Nr 14, poz. 89 ze zm.) („ustawa ZOZ”).

W 2009 r. Szpital w Ś                      , poprzez utworzony NZOZ, prowadził działalność statutową w zakresie ochrony zdrowia na podstawie umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej zawartych z NFZ. Szpital w Ś                      w 2009 r. miał zawarte umowy w następujących rodzajach: leczenie szpitalne, podstawowa opieka zdrowotna, ambulatoryjne świadczenia specjalistyczne, świadczenia pielęgnacyjne i opiekuńcze, ratownictwo medyczne oraz profilaktyczne programy zdrowotne na łączną kwotę                      zł.

Szpital w Ś                      w 2009 r. – ze względu na zawarte z NFZ umowy – **funkcjonował w ramach i był elementem tzw. publicznej służby zdrowia.** Na podstawie tych umów Szpital w Ś                      udzielał świadczeń opieki zdrowotnej na rzecz pacjentów, którym przysługiwały świadczenia finansowane ze środków publicznych, w ramach ubezpieczenia zdrowotnego.

Obok Szpitala w Ś                      umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej miały m.in. SPZOZ, spółki z o.o. z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego, spółki z o.o. z częściowym udziałem jednostek samorządu terytorialnego oraz spółki z o.o. bez udziału jednostek samorządu terytorialnego.

Szpital w Ś                      złożył zeznanie podatkowe CIT-8 za 2009 r. i wykazał w nim (ostatecznie) **dochód** do opodatkowania w kwocie                      zł i odpowiednio podatek do zapłaty w kwocie                      zł.

Szpital w Ś                      w dniu                      grudnia 2015 r. złożył wniosek o stwierdzenia nadpłaty za 2009 r. w kwocie                      zł, jednocześnie z korektą pierwotnie złożonego zeznania podatkowego.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w Z w decyzji z dnia maja 2016 r. odmówił stwierdzenia nadpłaty w CIT za 2009 r. podnosząc, że Szpital w Ś nie mógł skorzystać ze zwolnienia z CIT na podstawie art. 17 ust. 4 UPDOP.

Szpital w Ś złożył odwołanie od wskazanej wyżej decyzji.

Dyrektor Izby Skarbowej w Z w decyzją z dnia sierpnia 2016 r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Organ drugiej instancji przyjął, że utworzony przez Szpital w Ś NZOZ działał w ramach struktury Szpitala w Ś przez co nie był odrębnym od niego podatnikiem CIT. Nie mógł on wobec tego samodzielnie rozliczyć CIT. Natomiast Szpital w Ś nie mógł skorzystać ze zwolnienia uzyskiwanego dochodu z CIT przy przeznaczeniu i wydatkowaniu go na cele ochrony zdrowia, ponieważ na przeszkodzie temu stał art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP.

Szpital w Ś wniósł skargę do sądu administracyjnego.

WSA w G w wyroku z dnia listopada 2016 r., , oddalił skargę Szpitala w Ś , który podzielił stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Z , iż utworzony przez Szpital w Ś NZOZ działał w ramach struktury organizacyjnej Szpitala w Ś i nie był samodzielnym podatnikiem CIT. Sam zaś Szpital w Ś nie mógł skorzystać ze zwolnienia dochodu ze względu na jego przeznaczenie na cele statutowe ochrony zdrowia, ponieważ zwolnienie to nie miało zastosowania do „spółek”.

Szpital w Ś wniósł skargę kasacyjną do NSA.

NSA w wyroku z dnia lipca 2018 r., oddalił skargę kasacyjną Szpitala w Ś Wyrok WSA w G stał się prawomocny.

## VII. Udokumentowanie daty doręczenia wyroku

Wyrok NSA z dnia lipca 2018 r., , doręczono pełnomocnikowi Szpitala w Ś w dniu **24 sierpnia 2018 r.** Przesyłkę zawierającą wyrok nadano na pocztę dnia **sierpnia 2018 r.** Niniejsza skarga konstytucyjna została złożona przed upływem 3 miesięcy od daty nadania, co stanowi o udokumentowaniu zachowania terminu do jej złożenia.

- DOWÓD:**
- *pismo przewodnie z NSA z dnia sierpnia 2018 r., z adnotacją Kancelarii o dacie wpływu w dniu 24 sierpnia 2018 r.*
  - *koperta, którą przesłano wyrok NSA z dnia lipca 2018 r., z adnotacją o dacie nadania (22 sierpnia 2018 r.)*



**VIII. Informacja, czy od wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1 ustawy, został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia**

Od wyroku NSA z dnia      lipca 2018 r.,      , nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

**IX. Dopuszczalność wydania merytorycznego rozstrzygnięcia – brak negatywnej przesłanki *ne bis in idem***

W niniejszej sprawie nie zachodzi przeszkoda wynikająca z wcześniejszego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny zbliżonej sprawy. Przepis art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP nie był również przedmiotem kontroli konstytucyjnej.

W świetle powyższego, niniejsza skarga konstytucyjna jest konieczna i uzasadniona.

MACIEJ NOWAKOWSKI  
RĄDCA PRAWNY  
52 1197

**Załączniki:**

1. Odpis pełnomocnictwa – **dwa** egzemplarze.
2. Odpis z KRS – **dwa** egzemplarze.
3. Pismo przewodnie z NSA z dnia      sierpnia 2018 r.,      , z adnotacją Kancelarii o dacie wpływu w dniu 24 sierpnia 2018 r. – **jeden** egzemplarz.
4. Koperta, którą przesłano wyrok NSA z dnia      lipca 2018 r.,      , z adnotacją o dacie nadania (22 sierpnia 2018 r.) – **jeden** egzemplarz.
5. Odpis wyroku NSA z dnia      lipca 2018 r.,      – **pięć** egzemplarzy.
6. Odpis wyroku WSA w G      w wyroku z dnia      listopada 2016 r.,      – **pięć** egzemplarzy.
7. Odpis skargi konstytucyjnej – **cztery** egzemplarze.