



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 26/19
BAS-WAKU-1435/19

Warszawa, 17 października 2019 r.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLERIA	
wpl. dnia	17. 10. 2019
Nr wg EZD)	

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie, połączonych przez Prezes Trybunału Konstytucyjnego do wspólnego rozpoznania pod sygnaturą SK 26/19, skarg konstytucyjnych N

spółka z o.o z siedzibą w S
z 15 maja 2018 r. (sygn. akt SK 26/19) i z 27 kwietnia 2018 r. (sygn. akt SK 27/19);
N sp. z o.o. z siedzibą w Ś
z 16 października 2018 r. (sygn. akt SK 28/19) i z 16 października 2018 r. (sygn. akt SK 30/19); N sp. z o.o. z siedzibą
w K z 16 października 2018 r. (sygn. akt SK 29/19)
i z 16 października 2018 r. (sygn. akt 31/19), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 865, ze zm.) w zakresie, w jakim art. 17 ust. 1 pkt 4 tejże ustawy nie ma zastosowania w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które utworzyły i utrzymywały zakład opieki zdrowotnej na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tj. Dz. U. z 2007, nr 14, poz. 89, ze zm.), **jest zgodny z art. 84 w związku art. 32 ust. 1, a także jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.**

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

W dniu 11 czerwca 2019 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie połączonych skarg konstytucyjnych: N

spółka z o.o z siedzibą w S (dalej: skarżąca nr 1) z 15 maja 2018 r. (sygn. akt SK 26/19) i z 27 kwietnia 2018 r. (sygn. akt SK 27/19); N

sp. z o.o. z siedzibą w Ś (dalej: skarżąca nr 2) z 16 października 2018 r. (sygn. akt SK 28/19) i z 16 października 2018 r. (sygn. akt SK 30/19); N

sp. z o.o. z siedzibą w K (skarżąca nr 3) z 16 października 2018 r. (sygn. akt SK 29/19) i z 16 października 2018 r. (sygn. akt 31/19). Skargi ze względu na tożsamość przedmiotową zostały połączone przez Prezes Trybunału Konstytucyjnego do wspólnego rozpoznania pod sygnaturą SK 26/19.

Przedmiotem kontroli jest art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 865, ze zm.; dalej: u.p.d.), 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.

Kwestionowany art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. stanowi: „Przepis ust. 1 pkt 4 nie ma zastosowania w: 1) przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach”. Z kolei art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d., nieobjęty zakresem skarg, ale stanowiący trzon konstrukcji zaskarżonego przepisu, przewiduje: „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 przeznaczonej na te cele”.

II. Stan faktyczny

Skarżące są reprezentowane przez tych samych pełnomocników, zaś skargi zostały wniesione w analogicznym stanie faktycznym, który kształtował się według następującego schematu.

Przede wszystkim skarżące są spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: sp. z o.o.). Skarżąca nr 1 jest sp. z o.o. utworzoną przez Miasto i Gminę w S oraz N sp. z o.o.; skarżąca nr 2 została powołana do życia przez G S.A. i również działa w formie sp. z o.o., zaś skarżąca nr 3 jest też spółką z o.o., której współnikami są Powiat i N sp. z o.o. i G S.A.

Skarżące są podmiotami założycielskimi niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej, które działały na podstawie ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tj. Dz. U. z 2007, nr 14, poz. 89, ze zm.), a która została zastąpiona przez ustawę z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 2190, ze zm.). Celem statutowym spółek była 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” (skargi konstytucyjne, s. 3).

Skarżące zwróciły się do odpowiednich miejscowo organów skarbowych o zwrot nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za: 2008 r. i 2009 r. (skarżąca nr 1), 2009 r. i 2010 r. (skarżąca nr 2), 2009 r. i 2010 r. (skarżąca nr 3). Podstawą żądań spółek była okoliczność osiągnięcia dochodu w powyższych okresach i niezbędność wydatkowania na cele statutowe (na zakup środków niezbędnych do utrzymania n.z.o.z.), związane z ochroną zdrowia. Taki stan rzeczy uprawniał skarżące do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d. Organy skarbowe (odpowiedni Naczelnicy US) wydały decyzje w tych sprawach, stwierdzając brak: a) nadpłaty, b) prawa do zwolnienia i c) prawa do zwrotu uiszczanego podatku. Od tych decyzji, skarżące wniosły odwołania do organu II instancji (Dyrektora Urzędu Skarbowego w Z), który utrzymał je w mocy.

Na rozstrzygnięcie organu II instancji, skarżące wniosły skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G , który oddalił je w całości. W uzasadnieniach wyroków, składy orzekające WSA podnosiły, że po pierwsze, u.p.d. nie przyznaje spółkom prawa do zwolnienia podatkowego na cele związane o ochroną zdrowia. Po drugie, z takiego zwolnienia może skorzystać niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez sp. z o.o. pod warunkiem, że: a) posiada zdolność prawną, b) odrębną strukturę organizacyjną, c) przedmiot działania oraz d) majątek. Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, będący jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, może być podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i korzystać ze spornej ulgi. Warunkiem jest odrębność podatkowa i organizacyjna n.z.o.z. Taka sytuacja nie zachodziła jednak w stanie faktycznym spraw zawisłych przed WSA. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił ustalenia i rozstrzygnięcia sądu I instancji, oddalając skargi kasacyjne skarżących.

III. Zarzuty skarżących

1. Zdaniem skarżących, zaskarżony przepis narusza: art. 2 (zasada proporcjonalności), art. 32 ust. 1 (zasada równości), art. 64 ust. 1 i 2 (prawo własności) i art. 84 (obowiązek ponoszenia danin publicznych) Konstytucji.

2. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d. 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 u.p.d. 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 służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na

opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów. Stosownie do art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. zwolnienie nie przysługuje spółkom.

3. Zaskarżony przepis ma być, zdaniem skarżących, niezgodny z art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, ponieważ: po pierwsze, skarżące spółki utworzyły niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej (dalej: n.z.o.z.) jako jednostki organizacyjne, niewyodrębnione finansowo i księgowo. Skarżące prowadziły działalność w zakresie ochrony zdrowia w postaci n.z.o.z. W tym celu korzystały ze środków publicznych, zawierając umowy z Narodowym Funduszem Zdrowia (dalej: NFZ). Nie mogły jednak w świetle zaskarżonego przepisu skorzystać ze zwolnienia podatkowego, ponieważ podatnikiem była spółka. Takie zwolnienie przysługiwało natomiast n.z.o.z., które wprawdzie nie posiadały osobowości prawnej, ale były podatnikami i płatnikami podatku dochodowego. Skarżące spółki i n.z.o.z. są podmiotami podobnymi, ponieważ są: a) płatnikami podatku dochodowego, b) prowadzą działalność uprawniającą do zwolnienia podatkowego w zakresie ochrony zdrowia. Ustawodawca różnicuje jednak powyższe podmioty.

Po drugie, według skarżących, powyższe zróżnicowanie podmiotów podobnych nie znajduje uzasadnienia. „Celem 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 «zasługująca 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 podnoszenia jakości udzielanych świadczeń opieki zdrowotnej, z korzyścią dla pacjenta. 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 2008 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 [...] ze 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 — jak się wydaje — 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. art. 17 ust. 1c pkt 1 UPDOP w istocie przeciwdziała realizacji celu ustawodawcy, co jest niezrozumiałe” (skargi konstytucyjne).

Po trzecie, skarżące podnoszą, że „waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania”. Interes fiskalny państwa, który leży u podstaw zaskarżonej regulacji, „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)” Zdaniem skarżących, „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 jest ten prowadzony przez spółkę z o.o., która zmuszona była do opodatkowania wypracowanego dochodu nie mogła przeznaczyć kwoty podatku na podnoszenia jakości udzielanych świadczeń opieki zdrowotnej na rzecz pacjentów, kiedy w tożsamej sytuacji SPZOZ mógłby skorzystać ze zwolnienia” (skargi konstytucyjne).

Po czwarte, według skarżących, „nie sposób doszukać się wartości, zasad czy norm konstytucyjnych, które uzasadniałyby odmienne traktowanie spółek z o.o., tylko z faktu, że są one spółkami z o.o., od innych uczestników działalności w zakresie ochrony zdrowia (np. SPZOZ)”. Co więcej, „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)” (skargi konstytucyjne).

4. Skarżące zarzucają art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. naruszenie art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. „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.” Niekonstytucyjność polega na tym, iż „ustawodawca wykluczył spółki z o.o. z samego faktu bycia spółkami z o.o. Trudno doszukać się jakichkolwiek wartości, które miałyby zostać naruszone, gdyby podatnik będący spółką z o.o. mógł skorzystać i skorzystał ze zwolnienia wypracowanego przez siebie dochodu w sytuacji przeznaczenia i wydatkowania go na cele «społecznie użyteczne»” (skargi konstytucyjne).

W opinii skarżących, „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». Tak więc, „wykluczenie spółek z kręgu podmiotów, które mogłyby skorzystać zwolnienia art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP przeznaczając dochód i wydając go ochronę zdrowia, które doprowadziło do «efektywnego» opodatkowania dochodu wypracowanego przez takie spółki w warunkach zastosowania zwolnienia, narusza właściwą proporcję (art. 2 Konstytucji RP) pomiędzy obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznych (art. 84 Konstytucji RP) a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP)” (skargi konstytucyjne).

IV. Analiza formalna

1. Przed przystąpieniem do analizy materialnej, Sejm pragnie zwrócić uwagę na problemy natury formalnej, które wyłaniają się ze sprawy.

2. Pierwszy dotyczy wzorców kontroli. Skarżące domagają się uznania art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. za niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Zdaniem skarżących, zaskarżony przepis stanowi nadmierną i niedopuszczalną ingerencję ustawodawcy w prawo własności. Źródłem zasady proporcjonalności czynią art. 2 Konstytucji, choć zasada ta została wprost wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Po wejściu w życie Konstytucji, nie ma potrzeby, co wyraźnie i wielokrotnie artykułował TK, przywoływania art. 2 Konstytucji w kontekście proporcjonalności ingerencji ustawodawcy w sferę konstytucyjnych praw i wolności. Zagadnienie to statuuje w sposób w pełni samodzielny i całościowy art. 31 ust. 3 Konstytucji. „Wobec jego obowiązywania nie ma już potrzeby sięgania do niewątpliwie pojemnej, a przez to mieszczącej w sobie wiele odrębnych unormowań konstytucyjnych, zasady państwa prawnego. Nie oznacza to oczywiście całkowitego zerwania aksjologicznych i funkcjonalnych więzi między zasadą proporcjonalności a wywodzonymi z idei państwa prawnego zasadami” (wyroki TK z: 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98; 6 marca 2012 r., sygn. akt K 15/08).

Przywołanie art. 2 Konstytucji jako bezpośredniej podstawy zasady proporcjonalności jest natomiast dopuszczalne w sytuacji, gdy nie można przeprowadzić testu proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Brak możliwości przeprowadzenia takiego testu wynika z tego, że w danej sprawie kwestionowana regulacja ograniczała wprowadzie prawa lub wolności jednostki, ale zagwarantowane jedynie na poziomie ustawowym, a nie konstytucyjnym (wyrok TK z 9 lipca 2012 r., sygn. akt P 8/10).

Rozstrzygającym w sprawie jest, jak się wydaje, wyrok z 12 lutego 2015 r. (sygn. akt SK 14/12), w którym TK potwierdził, iż „obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji [...]” (wyrok TK z 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12). W przypadku natomiast kontroli przepisów wprowadzających zwolnienie z obowiązku podatkowego albo preferencyjną (ulgowej) stawkę opodatkowania, przepis art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji stanowi adekwatny wzorzec kontroli (wyrok TK z 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12).

Ponadto nieproporcjonalna ingerencja dotyczy ustawowej regulacji prawa własności, gwarantowanego przez art. 64 Konstytucji, który składa się z trzech ustępów. Pierwszy statuuje prawo własności, drugi gwarantuje równą ochronę własności, zaś trzeci – wyznacza formalne i materialne podstawy ingerencji w prawo własności. Mając powyższe na uwadze i treść zarzutów skarżących należy stwierdzić, iż wzorcem kontroli powinien być art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31

ust. 3 Konstytucji.

Wobec powyższego Sejm dokonał modyfikacji wzorców kontroli, które precyzyjniej ujmują zarzuty niekonstytucyjności, uwzględniając przy tym intencje skarżących. W dalszej części stanowiska art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. zostanie poddany ocenie z punktu widzenia jego zgodności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

3. Drugi zaś problem dotyczy wniosku o wydanie wyroku w zakresowej formule. Skarżące wnioskuje, aby poddać kontroli art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. „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”. Mając na uwadze konkretny charakter postępowania zainicjowanego skargą konstytucyjną należy zauważyć, że problem konstytucyjny obejmuje spółki z.o.o, które prowadziły zakłady opieki zdrowotnej, utworzone na podstawie u.z.o.z. uchylonej przez ustawę z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tj. Dz. U. z 2018 r. poz. 2190, ze zm.; u.d.l.). Bezpośrednio zaś dotyczy zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d. Wobec tego Sejm podda dalszej analizie art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. w zakresie, w jakim art. 17 ust. 1 pkt 4 tejże ustawy nie ma zastosowania w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które utworzyły i utrzymywały zakład opieki zdrowotnej na podstawie ustawy dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tj. Dz. U. z 2007 r., nr 14, poz. 89, ze zm.).

V. Wzorce kontroli

1. Pierwszym wzorcem kontroli jest art. 31 ust. 3 Konstytucji, który stanowi, że: „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. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”. Przepis ten jest źródłem normatywnym zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze), zakazu

naruszania istoty prawa i wolności (art. 31 ust. 3 zdanie drugie) oraz zasady wyłączności ustawy (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze).

Analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego prowadzi do wniosku, że zasada proporcjonalności ustala dopuszczalny zakres ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw. Wymaga od sądu konstytucyjnego odpowiedzi na następujące pytania, czy zaskarżona regulacja ustawowa jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), a ponadto czy jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym znaczeniu – zob. wyroki TK z: 11 kwietnia 2006 r., sygn. akt SK 57/04; 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98). Przesłanka proporcjonalności w znaczeniu ścisłym, niezbędna dla uznania zasadności wprowadzenia ograniczenia konstytucyjnych wolności lub praw, oznacza zatem dla ustawodawcy obowiązek wyboru najmniej dolegliwego środka.

Zawarty w art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji zakaz naruszania istoty wolności i praw opiera się na założeniu, że w ramach każdego konkretnego prawa lub wolności można wyodrębnić pewne elementy podstawowe, bez których takie prawo czy wolność w ogóle nie będą mogły istnieć, oraz pewne elementy dodatkowe, które mogą być przez ustawodawcę zwykłego ujmowane i modyfikowane w różny sposób bez zniszczenia tożsamości danego prawa czy wolności (orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/95 oraz wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 20 października 2010 r., sygn. akt P 37/09).

W wyroku z 12 stycznia 1999 r. (sygn. akt P 2/98) Trybunał Konstytucyjny wyraził nadal aktualny pogląd, że: „[I]nterpretacja zakazu naruszania istoty prawa lub wolności nie powinna sprowadzać się jedynie do płaszczyzny negatywnej, akcentującej odpowiednie miarkowanie dokonywanych ograniczeń. Należy w nim widzieć również stronę pozytywną, związaną z dążeniem do wskazania, choćby przykładowo, pewnego nienaruszalnego rdzenia danego prawa lub wolności, który pozostawać winien wolny od ingerencji prawodawcy nawet w sytuacji, gdy działa on w celu ochrony wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji. Wskazanie istoty prawa lub wolności powinno uwzględniać przy tym kontekst sytuacji, w której dochodzi do ograniczenia danego uprawnienia”.

Przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji wyraża zasadę wyłączności regulacji ustawowej. Pełni ona funkcję gwarancyjną wobec praw i wolności człowieka, zabezpieczając jednostkę przed nadmierną ingerencją ze strony państwa (zob. K. Wojtyczek, *Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP*, Kraków 1999, s. 110). Zasada wyłączności nie polega jedynie na zachowaniu formy ustawowej dla ograniczania wolności. Trybunał Konstytucyjny rozwija jej treść, dodając, że: „[S]koro ograniczenia mogą być ustanawiane «tylko» w ustawie, to kryje się w tym nakaz kompletności unormowania ustawowego, które musi samodzielnie określać wszystkie podstawowe elementy ograniczenia danego prawa i wolności, tak aby już na podstawie lektury przepisów ustawy można było wyznaczyć kompletny zarys (kontur) tego ograniczenia. Niedopuszczalne jest natomiast przyjmowanie w ustawie uregulowań blankietowych” (wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; stanowisko to zostało następnie powtórzone m.in. w wyroku TK z 5 lutego 2008 r., sygn. akt K 34/06). Jednocześnie sąd konstytucyjny wskazał, że: „[W]ymaganie umieszczenia bezpośrednio w tekście ustawy wszystkich zasadniczych elementów regulacji prawnej musi być stosowane ze szczególnym rygoryzmem, gdy regulacja ta dotyczy władczych form działania organów administracji publicznej wobec obywateli” (wyrok TK z 25 maja 1998 r., sygn. akt U 19/97).

2. Konstytucyjna zasada równości wobec prawa ma utrwalone znaczenie zarówno w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, jak i w nauce prawa (L. Garlicki, Zubik [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, uwagi do art. 32, s. 101-132). Z art. 32 ust. 1 Konstytucji („Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”) wynika, że podmioty prawa, które charakteryzują się w równym stopniu określoną cechą relewantną, muszą być tak samo traktowane przez prawo. Równe traktowanie oznacza stosowanie jednakowej miary, a także odrzucenie dyskryminujących i faworyzujących zróżnicowań. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że zasada równości wobec prawa wyraża się w formule „nie wolno tworzyć prawa różnicującego sytuację prawną podmiotów, których sytuacja faktyczna jest taka sama” (np. wyrok TK z 31 marca 2008 r., sygn. akt P 20/07). Podmioty różniące się mogą być natomiast traktowane odmiennie.

Ustawodawca może wprowadzać zróżnicowanie prawne podmiotów, gdyż zasada równości wobec prawa nie ma charakteru absolutnego. Odstępstwo od równego traktowania nie prowadzi jeszcze do uznania wprowadzających je przepisów za niekonstytucyjne. Nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi bowiem oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 Konstytucji (zob. wyrok TK z 5 października 2005 r., sygn. akt SK 39/05). Jest ono dopuszczalne konstytucyjnie, jeżeli zostały spełnione łącznie następujące przesłanki:

1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;

2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania;

3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

W związku z powyższym, ocenę regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości należy poprzedzić dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej jej adresatów, a także dokonaniem analizy cech wspólnych i różniących (zob. wyrok TK z 28 maja 2002 r., sygn. akt P 10/01).

3. Wzorcem kontroli w niniejszej sprawie jest także art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, który gwarantuje prawną ochronę własności. Treść tego prawa przejawia się w uprawnieniach obejmujących „konstytucyjnie gwarantowaną wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim” (wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00). Istota tego prawa obejmuje – według utrwalonego orzecznictwa TK – w szczególności możliwość korzystania z przedmiotu własności i pobierania pożytków (wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że prawo własności, choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (m.in. wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98). W nauce prawa podnosi się, że własność podlega słabszej ochronie niż prawa

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

Zakres dopuszczalnych ograniczeń tego prawa wskazuje art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Pierwszy z przywołanych przepisów stanowi, że ograniczenia praw konstytucyjnych 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. Ograniczenia te nie mogą przy tym naruszać jego istoty. Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji formułuje zaś wyraźną konstytucyjną podstawę do wprowadzania ograniczeń prawa własności.

Zgodnie art. 64 ust. 1 Konstytucji „każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawa 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) (wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 18 września 2008 r., sygn. akt K 7/07).

Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia – w myśl art. 64 ust. 2 Konstytucji – podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nawiązuje w swojej treści do dwóch konstytucyjnych zasad. Pierwsza z nich, sformułowana w art. 21 ust. 1 ustawy zasadniczej, nakazuje organom władzy publicznej ochronę własności i prawa dziedziczenia, zaś druga – wyrażona w art. 32 ust. 1 – nakazuje równe traktowanie wszystkich przez władze publiczne. Tak więc przywołany wzorzec kontroli pozostaje w ścisłym związku z ogólną zasadą równej ochrony, która odnosi się do wszystkich dziedzin życia społecznego, gospodarczego i zawodowego. Równa ochrona własności jest bowiem jednym z przejawów równej ochrony prawnej, zaś treść art. 32 ust. 1 Konstytucji wyznacza rozumienie art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Zasada równej ochrony własności oznacza, że właściciele, którzy znajdują się w podobnej sytuacji, powinni być traktowani według jednakowej miary oraz bez dyskryminujących i faworyzujących zróżnicowań. Implikuje to niezbędność

zapewnienia tego samego poziomu ochrony prawa własności przez przyznanie tych samych uprawnień i nałożenie tych samych obowiązków. Jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to zachodzi wówczas odstępstwo od zasady równości wobec prawa. Odstępstwo od równego traktowania sytuacji podobnych nie zawsze jest konstytucyjnie niedopuszczalne, ponieważ mogą zachodzić przypadki, gdy odmienność tego potraktowania będzie usprawiedliwiona. Wówczas niezbędna jest ocena przyjętego kryterium różnicowania, jego racjonalności i proporcjonalności oraz zgodności z wartościami, zasadami i innymi normami konstytucyjnymi (zob. wyroki TK z: 3 lipca 2013 r., sygn. akt P 49/11; 21 lipca 2014 r., sygn. akt K 36/13).

4. Art. 84 Konstytucji stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Przepis ten jest konstytucyjną podstawą do stanowienia przez ustawodawcę przepisów, nakładających i konkretyzujących obowiązek płacenia podatków (wyroki TK z: 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, 24 listopada 2009 r., sygn. akt SK 36/07; 10 września 2010 r., sygn. akt P 44/09). Z drugiej strony jest źródłem powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (zamiast wielu zob. wyroku TK z 25 marca 2010 r., sygn. akt P 9/08). W nauce prawa przez ciężary rozumie się świadczenia w naturze, natomiast świadczenia publiczne oznaczają świadczenia o charakterze pieniężnym (T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84 Konstytucji* [w:] *Konstytucja RP* red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, Legalis).

„Ustawodawca ma daleko idącą swobodę polityczną w nakładaniu ciężarów i świadczeń publicznych. Konstytucja nie normuje w sposób bezpośredni materialnych granic władztwa daninowego. Jest to przede wszystkim konsekwencją powierzenia odpowiedzialności za prowadzenie polityki gospodarczej państwa parlamentowi i Radzie Ministrów. Obowiązkiem tych władz jest zgromadzenie środków na sfinansowanie funkcji i zadań państwa. Dlatego też do nich należy stanowienie prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Trybunał podkreślał wielokrotnie, że w zakresie stanowienia danin publicznych władza ustawodawcza ma także szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami danin publicznych (zob. orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. K 12/94, OTK w 1995 r., poz. 2, wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. K 50/05,

OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79). Dlatego też kwestia oceny celowości przyjmowanych przez ustawodawcę rozwiązań, ich politycznej i ekonomicznej zasadności pozostaje poza kognicją TK (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6)" (wyrok TK z 4 grudnia 2018 r., sygn. akt P 12/17).

Swoboda prawodawcy nie jest nieograniczona, ponieważ wiąże go inne zasady, wartości konstytucyjne, które limitują władztwo podatkowe. W orzecznictwie TK przyjmuje się, że: po pierwsze, „granice nakładanych świadczeń wyznaczane są ekonomicznymi uwarunkowaniami zobowiązanych do uiszczania składek [...]”. Jeżeli nakładane obowiązki „wiążą się z nadmierną ingerencją, mogą być uznane za niezgodne z Konstytucją”. Po drugie, granicę swobody politycznej ustawodawcy wyznacza konieczność respektowania zasady państwa prawnego, zasady proporcjonalności, zasady równości i zasady przyrodzoną godnością człowieka (wyroki TK z: 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14; TK z 4 grudnia 2018 r., sygn. akt P 12/17).

Ustrojodawca doprecyzował zakres zasady powszechności podatkowej w art. 217 Konstytucji, który „ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności" (wyrok TK z 15 lipca 2013 r. , sygn. akt K 7/12; zob. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 7 września 2010 r., sygn. akt P 94/08).

Przepis art. 84 Konstytucji jest też źródłem obowiązku państwa w zakresie egzekwowania należności podatkowych. Pochodzące z podatków lub innych danin publicznych środki finansowe są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa rozumianego jako dobro wspólne wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji). W związku z tym wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych jest powinnością jednostek wobec państwa: „każdy - korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest

zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej" (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14).

VI. Analiza zgodności

1. Problem konstytucyjny, jaki wyłania się ze skarg konstytucyjnych, dotyczy opodatkowania spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, prowadzących niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, utworzony na podstawie - uchylonej 1 lipca 2011 r. - u.z.o.z. Wiąże się on bezpośrednio ze zwolnieniem podatkowym dochodu osiągniętego w latach 2008 – 2010 r. przez skarżące i możliwością przeznaczenia go cele statutowe, polegające na ochronie zdrowia i promocja zdrowia. Taki stan rzeczy wymaga zarysowania tła prawnego powstałego zagadnienia konstytucyjnego.

2. Skarżąca nr 1 jest sp. z o.o. utworzoną przez Miasto i Gminę w S oraz N sp. z o.o.; skarżąca nr 2 została powołana do życia przez G S.A. i również działa w formie sp. z o.o., zaś skarżąca nr 3 jest też spółką z o.o., której współnikami są Powiat i N sp. z o.o. i G S.A. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością mogą być, zgodnie z art. 151 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (tj. Dz. U. z 2019, poz. 505, ze zm.; dalej: k.s.h.), utworzone przez jedną albo więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym, chyba że ustawa stanowi inaczej. „Przyjęta redakcja przepisu art. 151 § 1 KSH wyraźnie podkreśla, iż nie chodzi tu o cel dozwolony prawem, tzn. wyraźnie przez przepisy prawa przewidziany – jako cel prawnie dozwolony, ale przeciwnie, o jakikolwiek cel dopuszczalny, tzn. prawnie niezabroniony. W praktyce, najczęstszym celem tworzonej przez współników spółki z o.o. jest oczywiście cel gospodarczy. Nie musi to być jednak cel zarobkowy, może chodzić również o uzyskiwanie przez spółkę lub współników, jako podmioty z nią powiązane, pewnych korzyści mających również (obok innych) realną wartość ekonomiczną.

Takim celem gospodarczym będzie więc nie tylko osiągnięcie zysku z prowadzenia działalności gospodarczej, czyli z reguły z prowadzenia przedsiębiorstwa, ale także realizowanie przedsięwzięć wprost nieukierunkowanych na powstanie zysku, a niekiedy nawet przeciwnie – wymagających stałego dofinansowania, jak np. tworzenie zbiorów literaturowych, kolekcjonowanie dzieł sztuki, prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej itp. Trzeba wszakże zauważyć, że również w wyniku takich rodzajów działalności powstają z reguły nowe dobra o realnej wartości ekonomicznej, w związku z czym powiększa się majątek spółki z o.o., a zatem powiększa się także wspólny (ekonomicznie) majątek wspólników tej spółki” (zob. M. Tarska, *Komentarz do art. 151, [w:] Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, red. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, t. 1-4, Warszawa 2005, Legalis/el., nb. 27-28). Jak podkreśla TK, „spółki z ograniczoną odpowiedzialnością tworzone są zazwyczaj do prowadzenia małych i średnich przedsiębiorstw przez kilku wspólników, najczęściej w celach gospodarczych (niekoniecznie zarobkowych), służąc w pierwszej kolejności ograniczeniu ryzyka związanego z prowadzeniem przedsiębiorstwa i wyłączeniem odpowiedzialności wspólnika (A. Szajkowski, M. Tarska, [w:] *System prawa...*, s. 130). W doktrynie podnosi się, że celu tego nie można identyfikować z przedmiotem działalności. Pomimo swego kapitałowego charakteru, spółki te stanowią formę pośrednią między spółkami osobowymi a spółką akcyjną, charakteryzując się istnieniem ścisłych związków między wspólnikami a spółką (zob. odpowiednio np. art. 156, art. 162, art. 228 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, Dz. U. z 2013 r. poz. 1030, ze zm.; dalej: k.s.h.). Szczególnie silny związek wspólnika ze spółką zachodzi w jednoosobowej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, w której to jeden podmiot skupia całość uprawnień korporacyjnych oraz majątkowych przysługujących uczestnikom spółki, a w szczególności prawo głosu, prawo do zysku (por. A. Szajkowski, M. Tarska, uwagi do art. 156, [w:] *Kodeks spółek handlowych. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz do artykułów 151-300. Tom II*, red. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, M. Tarska, A. Herbet, Warszawa 2014, s. 68)” (wyrok TK z 25 września 2014 r., sygn. akt SK 4/12).

Przedmiotem działalności skarżących jest, co wynika z załączonych odpisów z Krajowego Rejestru Sądowego, 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. Problem konstytucyjny dotyka tylko jednego rodzaju działalności, tj, ochrony zdrowia, a precyzyjnie – udzielania świadczeń zdrowotnych przez zakłady opieki zdrowotnej (art. 4 u.z.o.z.).

3. Zakład opieki zdrowotnej, uprawniony do świadczenia usług zdrowotnych, był, w myśl art. 1 u.z.o.z, wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia. Wyodrębnienie organizacyjne przejawiało się w „posiadaniu własnej nazwy, statutu i innych aktów wewnętrznych, wydzielonego majątku itd. Ważną przesłanką wyodrębnienia jest również wpis placówki do rejestru zakładów opieki zdrowotnej, który zasadniczo jest prowadzony przez wojewodę. Jeszcze dobitniej suwerenność zakładu występuje w przypadku samodzielnych publicznych ZOZ-ów, które podlegają rejestracji w KRS i zostały wyposażone w osobowość prawną. Wydzielenie jednostki z majątku podmiotu założycielskiego uwidacznia się również w autonomicznej jej strukturze oraz odrębnie prowadzonej gospodarce finansowej, a także zarządzaniu” (R. Kubiak, *Prawo medyczne*, 2010, Legalis/el.). Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.z.o.z. „Zakład opieki zdrowotnej może być odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej lub jednostką organizacyjną podległą innej jednostce organizacyjnej”. Z kolei zakładem opieki zdrowotnej był: 1) szpital, zakład opiekuńczo-leczniczy, zakład pielęgnacyjno-opiekuńczy, sanatorium, prewentorium, hospicjum stacjonarne, inny niewymieniony z nazwy zakład przeznaczony dla osób, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonej, stałym pomieszczeniu; 2) przychodnia, ośrodek zdrowia, poradnia, ambulatorium; 3) pogotowie ratunkowe; 4) medyczne laboratorium diagnostyczne; 5) pracownia protetyki stomatologicznej i ortodoncji; 6) zakład rehabilitacji leczniczej; 8) ambulatorium lub ambulatorium z izbą chorych jednostki wojskowej, Policji, Straży Granicznej, Państwowej Straży Pożarnej, Biura Ochrony Rządu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz jednostki organizacyjnej Służby Więziennej; 9) stacja sanitarno-epidemiologiczna; 10) wojskowy ośrodek medycyny prewencyjnej; 11) jednostka organizacyjna publicznej służby krwi; 12) inny zakład spełniający warunki określone w ustawie.

Ustawodawca wyróżniał publiczne zakłady opieki zdrowotnej, których założycielem był 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, Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego. „Poprzez określenie zakładów opieki zdrowotnej mianem «publiczny» ustawodawca uznał, że ich znaczenie jest doniosłe z punktu widzenia interesu publicznego. Na tyle ważne, aby uznać konieczność ich podporządkowania rządowym lub samorządowym organom państwa, chociaż przez nadanie im osobowości prawnej uzyskały one duży stopień samodzielności oraz niezależną od Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego podmiotowość prawną (w sferze stosunków majątkowych). Okoliczność, iż w odniesieniu do publicznych, samodzielnych zakładów opieki zdrowotnej organami tworzącymi są organy administracji rządowej lub jednostki samorządu terytorialnego, stwarza gwarancję i zabezpieczenie, że zakłady te będą mogły realizować cele, dla których je utworzono. Wiąże się z tym — w określonych ustawowo sytuacjach — zobowiązanie do ponoszenia konsekwencji majątkowych związanych z ich działalnością. Ani organ administracji rządowej, ani jednostka samorządu terytorialnego nie może uwolnić się od tego rodzaju obowiązków bez stosownego ustawowego przyzwolenia. W ten sposób zabezpiecza się możliwość realizowania celów publicznych związanych z ochroną zdrowia, o których mowa w art. 68 Konstytucji” (wyrok TK z 27 czerwca 2000 r., sygn. akt K 20/99). Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej podlegał obowiązkowi rejestracji w rejestrze zakładów opieki zdrowotnej i w Krajowym Rejestrze Sądowym. Z chwilą wpisania do rejestru samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej uzyskiwał osobowość prawną. Osobowości prawnej pozbawiony był niepubliczny zakład opieki zdrowotnej (dalej: n.z.o.z.) utworzony przez kościół lub związek wyznaniowy, pracodawcę, fundację, związek zawodowy, samorząd zawodowy lub stowarzyszenie, inną krajową albo zagraniczną osobę prawną lub osobę fizyczną, spółkę niemającą osobowości prawnej. Zakładu opieki zdrowotnej nie mógł utworzyć samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej. Warunkiem rozpoczęcia działalności przez zakład opieki zdrowotnej było uzyskanie wpisu do rejestru z.o.z., prowadzonego przez wojewodę. Ustrój zakładu opieki zdrowotnej (publiczny i niepubliczny) oraz inne sprawy dotyczące jego funkcjonowania, nieuregulowane w ustawie, określał statut. W statucie zakładu opieki zdrowotnej ujmowano w szczególności: 1) nazwę

zakładu odpowiadającą zakresowi udzielanych świadczeń; 2) cele i zadania zakładu; 3) siedzibę i obszar działania; 4) rodzaje i zakres udzielanych świadczeń zdrowotnych; 5) organy zakładu i strukturę organizacyjną; 6) formę gospodarki finansowej. Podmiot, który utworzył zakład, nadawał statut, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej (art. 11 u.z.o.z.).

4. Struktura organizacyjna n.z.o.z., a w szczególności jego samodzielność bilansowa i rachunkowa budziła wątpliwości w zakresie prawa podatkowego, a mianowicie powstało zagadnienie, czy niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, utworzony przez sp. z o.o., może być podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Pierwsze orzeczenia, torujące drogę utrwalonej linii NSA, zapadły w 2007 r. Warto tu odnotować sprawę, która zawisła przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym we Wrocławiu. Wyrokiem z 26 lutego 2007 r. (sygn. akt I SA/Wr 1353/06), WSA uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Wrocławiu. W złożonym zeznaniu podatkowym za 2004 r. sp. z o.o. nie wykazała dochodu osiągniętego przez n.z.o.z., który złożył samodzielnie zeznanie podatkowe, uznając się za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. WSA we Wrocławiu stanął na stanowisku, że n.z.o.z. jest jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, a więc jest podatnikiem w rozumieniu art. 1 ust. 2 u.p.d. („Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3”). Powyżej zarysowana linia orzecznicza znalazła aprobatę NSA, który w wyroku z 8 października 2008 r., sygn. akt II FSK 978/07, przyjął:

Przede wszystkim, okoliczność, że n.z.o.z. nie podlegają, tak jak publiczne zakłady opieki zdrowotnej rejestracji w Krajowym Rejestrze Sądowym, nie ma z punktu widzenia podmiotowości prawnopodatkowej istotnego znaczenia. Decydujące jest to, że niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej prowadzone są, zgodnie z u.z.o.z., „w formie organizacyjnej niezwiązanej z osobowością prawną” i są organizacyjnie wyodrębnione.

Ponadto, „zgodnie z art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stosuje się nie tylko do osób prawnych i spółek kapitałowych (art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p.), ale i do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. W piśmiennictwie dość zgodnie przyjmuje się, że typowymi atrybutami jednostek organizacyjnych niemającymi osobowości prawnej są:

1) posiadanie struktury organizacyjnej (art. 35 k.c.), 2) działanie za pośrednictwem organów (art. 38 k.c.), 3) zdolność prawna w zakresie prawa materialnego, 4) zdolność procesowa, 5) zdolność upadłościowa i układowa, 6) posiadanie własnego majątku, 7) odpowiedzialność własnym majątkiem za zobowiązania (S. Janczewski, Spółka jawna w nowym kodeksie handlowym. PPH 1934, s. 50; S. Włodyka [w:] S. Włodyka, Prawo spółek (praca zbiorowa pod red. S. Włodyki). Kraków 1991, s. 198- 200; W. Pyziół [w:] S. Włodyka, Prawo spółek (praca zbiorowo pod red. S. Włodyki). Kraków 1991, s. 313; S. Sołtysiński [w:] S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, Kodeks Handlowy. Komentarz. t I. Warszawa 1997, s. 44-46). Poza tym wedle tych poglądów dla uzyskania statusu jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej wystarczające jest posiadanie przez dany podmiot przynajmniej jednej z wymienionych wyżej cech”.

Nadto, analizując sytuację konkretnego n.z.o.z., który posiadał określoną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania, odrębną gospodarkę finansową, odrębny majątek i zasoby ludzkie, odpowiadał za swoje zobowiązania odrębnym, własnym majątkiem, posiadał zdolność prawną, NSA doszedł do wniosku, iż spełnia cechy jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. A zatem był podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (por. wyroki NSA z: 13 października 2011 r., sygn. akt II FSK 682/10; 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1828/10; 26 kwietnia 2012 r. sygn. akt II FSK 1937/10).

Ukształtowana linia orzecznicza stanowiła podstawę wydanej 31 października 2013 r. przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej nr Nr DD6/033/139/MNX/13/RD-106351 w zakresie kwalifikowania niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej stały na stanowisku, że będący częścią innej jednostki (np. spółki kapitałowej) niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, nie jest odrębnym od osoby założyciela podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych - jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Nieposiadając zdolności podatkowej, nie mógł składać CIT. Nie mógł również korzystać ze zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Sądy administracyjnie nie podzielały, o czym już była mowa, powyższego stanowiska organów skarbowych. Wobec tego Minister Finansów ustalił, że „w stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 czerwca 2011 r. niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mógł korzystać ze

zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.

Przedmiotowe zwolnienia nie przysługiwało i nadal nie przysługuje spółkom. „Wydaje się, iż intencja ustawodawcy przy wprowadzeniu przedmiotowego ograniczenia była jasna. Wymienione podmioty prowadzą bowiem działalność nastawioną na osiągnięcie zysku. Celem ustawodawcy było natomiast zwolnienie na mocy art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU podmiotów realizujących cele społecznie użyteczne nienastawionych na działalność zarobkową. Nie trudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której preferencja podatkowa przewidziana w art. 17 ust. 1 pkt 4 PDOPrU byłaby wykorzystywana przez podatników poprzez kwalifikowanie określonej działalności zarobkowej jako społecznie użytecznej i korzystającej ze zwolnienia z opodatkowania. Jak podkreśla się w doktrynie, przy braku takiego wyłączenia przykładowo działalność kin można byłoby uznać za statutową działalność kulturalną korzystającą ze zwolnienia z opodatkowania (zob. G. Dźwigala, w: G. Dźwigala, Z. Huszcz, P. Karwat, R. Krasnodębski, M. Ślifirczyk, F. Świata, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, kom. do art. 17 ust. 1c)” A. Obońska, *uwagi do art. 17 ust. 1 pkt 4, [w:] Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Wacławczyk, A. Walter, Warszawa 2019, Legalis/el.).

5. Powyższa preferencja podatkowa lub precyzyjniej brak uprawnienia do zwolnienia podatkowego stanowi istotę sporu zawistego przed Trybunałem Konstytucyjnym. Problematyka podatków i innych danin publicznych, w tym także ulg i zwolnień podatkowych stanowiła wielokrotnie przedmiot oceny TK z punktu widzenia konstytucyjnych standardów. W orzecznictwie Trybunału utorował sobie drogę pogląd, w myśl którego regulacja ustawowa podatków, należących przecież do materii konstytucyjnej, powinna podlegać szczególnej staranności, ponieważ dotyka bezpośrednio praw obywatelskich. Główne tezy orzecznictwa TK w tym zakresie można ująć następująco:

Po pierwsze, art. 84 Konstytucji jest źródłem zasady powszechności opodatkowania, gdyż „każdy” jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z kolei art. 217 Konstytucji przewiduje możliwość ustawowego określenia zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz wskazania kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, a zatem – możliwość

wprowadzenia wyjątków od zasady powszechności opodatkowania (wyrok TK z 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12). Z treści tego przepisu nie wynika, aby obowiązkiem ustawodawcy było wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych (wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98).

Po drugie, zwolnienia i ulgi podatkowe są wyjątkiem od zasady powszechności i równości opodatkowania, której źródłem normatywnym jest art. 84 Konstytucji. Z zasady służą celom o charakterze stymulującym rozwój gospodarczy. „O ile normy fiskalne nakładają na podmioty określone obowiązki świadczenia bezzwrotnego na rzecz podmiotu publicznego, o tyle normy motywacyjne wprowadzają odstępstwa od obowiązków podatkowych” (orzeczenie TK z 29 maja 1996 r. sygn. akt K 22/95; por. wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04).

Po trzecie, z jednej strony ustawodawca cieszy się szeroką swobodą legislacyjną w zakresie nakładania podatków, przyznawania ulg i zwolnień podatkowych: „władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa” (orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. akt K 12/95). Z drugiej jednak zaś strony, nakładający podatki ustawodawca jest zobowiązany do poszanowania (proceduralnych aspektów) zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad przyzwoitej legislacji, zasady ochrony praw nabytych, zasady określoności prawa (wyroki TK z: 15 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00; 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01). W szczególności ustawodawca nie może kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, by stał się on instrumentem konfiskaty mienia (wyroki TK z: 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98; 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98; 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06).

Po czwarte, „system podatkowy powinien realizować zasadę sprawiedliwości wywodzoną z art. 2 Konstytucji, której treścią jest – z jednej strony – wspomniana już powszechność, wyrażająca się w obowiązku przyczyniania się do pokrywania wspólnych potrzeb w miarę możliwości przez wszystkich. Z drugiej natomiast strony przejawem sprawiedliwości jest równość, która oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, proporcjonalnie do zdolności płatniczej podatnika [...]” (wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08; por. wyroki TK z: 22 października 2002 r.,

sygn. akt SK 39/01 i 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04 i cytowane tam orzecznictwo).

Po piąte, jako że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to ciężary podatkowe, których źródłem są odpowiednie przepisy prawa podatkowego, nie mogą być rozpatrywane w kategoriach ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (wyroki TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12). „Innymi słowy, obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji [...]” (wyrok TK z 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12). W przypadku natomiast kontroli przepisów wprowadzających zwolnienie z obowiązku podatkowego albo preferencyjną (ulgowej) stawkę opodatkowania, przepis art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji stanowi adekwatny wzorzec kontroli (wyrok TK z 12 lutego 2015 r., sygn. akt SK 14/12).

Przenosząc powyższe na grunt sprawy należy jeszcze raz powtórzyć, że obowiązek podatkowy ma charakter powszechny. Z kolei ulgi, zwolnienia i preferencyjne stawki pozbawione są tej cechy i powinno się je analizować w kontekście dopuszczalnego wyjątku. Takiej właśnie regulacji dotyczy sprawa zawisła przed TK. Skarżące spółki podnoszą naruszenie zasady równości opodatkowania, ponieważ nie mogą skorzystać ze zwolnienia podatkowego, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d. W analizowanym przypadku naruszenie zasady równości wiąże się nie tyle z koniecznością ponoszenia ciężaru podatkowego, ile z możliwością częściowego jego pomniejszenia przez określoną grupę podatników, uprawnionych do przedmiotowego zwolnienia. W kontekście ulg i zwolnień nie można pominąć ugruntowanej w orzecznictwie TK tezy, w myśl której rozumienie zasady równości uwzględniać musi dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie. „Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa, czy innej konstytucyjnej wartości „towarzyszącej” dokonywanemu zróżnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to zróżnicowanie, i tym większa winna być gotowość Trybunału Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych (zob. L. Garlicki, *op.cit.*, s. 19). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano zaś w tym kontekście priorytet przyznawany przede

wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np. do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych. W tym kontekście należy zaś ponownie zauważyć brak podstaw do przypisywania szczególnej (konstytucyjnej) rangi prawnej, powiązanej z tymi obowiązkami, instytucji ulg podatkowych” (wyrok TK z 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04).

6. Trzeba zgodzić się ze skarżącymi, że konstytucyjna zasada równości polega na równym traktowaniu wszystkich podmiotów charakteryzujących się jednakową cechą wspólną, bez różnicowań dyskryminujących i faworyzujących. Równość oznacza też, że dopuszczalne jest odmienne traktowanie przez prawo różnych podmiotów (adresatów norm prawnych), które owej cechy wspólnej nie mają. W związku z tym, oceniając zaskarżone przepisy z punktu widzenia zasady równości, należy ustalić, czy zestawieni przez skarżące spółki adresaci norm prawnych są podmiotami podobnymi.

Biorąc powyższe okoliczności pod uwagę, należy w pierwszej kolejności ustalić, czy istotnie w treści zaskarżonego przepisu doszło do różnicowania adresatów omawianego tu zwolnienia podatkowego. Zdaniem skarżących, spółki, będące podatnikami, nie miały prawa do przedmiotowego zwolnienia, choć utworzyły i prowadziły n.z.o.z., a ich działalność statutowa lokowała się w obszarze ochrony zdrowia. Z kolei utworzone przez spółki n.z.o.z., będące podatnikami, korzystały ze zwolnienia. Cechą wyróżniającą oba podmioty w kontekście przedmiotowego zwolnienia powinien stanowić rodzaj działalności statutowej, polegającej na ochronie zdrowia. Każdy bowiem n.z.o.z. tworzono i utrzymywano, w świetle art. 1 u.z.o.z., w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia. Sposób organizacyjnego powiązania n.z.o.z. ze podmiotem założycielskim nie powinien tu stanowić decydującej cechy, uprawniającej do przedmiotowego zwolnienia. Tak więc zadaniem skarżących doszło do różnicowania podmiotów podobnych. W ocenie Sejmu pogląd ten nie jest jednak uzasadniony.

Po pierwsze, 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, w świetle uchylonej już ustawy, działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania, w szczególności związane z: badaniem i poradą lekarską; leczeniem; badaniem i terapią psychologiczną; rehabilitacją leczniczą; opieką nad kobietą ciężarną i jej płodem, porodem, połogiem oraz nad noworodkiem; opieką nad zdrowym dzieckiem; badaniem diagnostycznym, w tym z analityką medyczną; pielęgnacją chorych; pielęgnacją niepełnosprawnych i opieką nad nimi; opieką paliatywno-hospicyjną; orzekaniem i opiniowaniem o stanie zdrowia; zapobieganiem powstawaniu urazów i chorób poprzez działania profilaktyczne oraz szczepienia ochronne; czynnościami technicznymi z zakresu protetyki i ortodoncji; czynnościami z zakresu zaopatrzenia w przedmioty ortopedyczne i środki pomocnicze. Sposób ich realizacji jest szczegółowo określony przez ustawodawcę, który wprowadzał na z.o.z. obowiązki o charakterze organizacyjnym, administracyjnym i kadrowym. Zakład opieki zdrowotnej udzielał świadczeń zdrowotnych bezpłatnie, za częściową odpłatnością lub odpłatnie na zasadach określonych w ustawie, w przepisach odrębnych lub w umowie cywilnoprawnej. Najważniejsze, zakład opieki zdrowotnej jako podatnik realizował cele, które zostały wąsko określone przez u.z.o.z.

Z kolei spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością powoływano i powołuje się każdym celu, który nie jest zabroniony przez ustawę. W przypadku zaś spółek komunalnych, celem ich działania była i jest realizacja zadań użyteczności publicznej (ustawa z 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 712, ze zm.). Ustawodawca dopuszcza także powoływanie spółek komunalnych i ich funkcjonowanie poza sferą użyteczności publicznej. Powyższe wskazuje, że przedmiot działalności sp. z.o.o. był zróżnicowany, obejmujący różne przedsięwzięcia gospodarcze i niegospodarcze, zarobkowe i niezarobkowe. W ramach tak szerokiego celu, sp. z.o.o. miała prawo, w świetle art. 8 ust. 1 pkt 7 u.z.o.z., założyć i utrzymywać niepubliczny z.o.z. Zakład opieki zdrowotnej natomiast miał prawo i obowiązek, zgodnie z art. 5 u.z.o.z., udzielać świadczeń zdrowotnych ogółowi ludności lub określonej grupie ludności. Obok utrzymywania n.z.o.z., każda spółka uprawniona była do świadczenia innych usług, np. cateringowe, transportowe, hotelowe, ponieważ ustawodawca nie wprowadzał żadnego ograniczenia w tym zakresie. Powyższa teza znajduje potwierdzenie w aktach sprawy, gdyż jedna ze skarżących ujawniła w Krajowym Rejestrze Sądowym, że przedmiot jej działalność

obejmowała między innymi usługi w zakresie wynajmu samochodów, zarządzania nieruchomościami, cateringowe.

Z powyższego wynika, iż n.z.o.z., będąc podatnikiem, nie mógł prowadzić żadnej innej działalności poza świadczeniem usług zdrowotnych i realizować innych celów niż określone u.z.o.z. Spółka mogła natomiast prowadzić, obok utrzymywania z.o.z., każdą inną działalność. Przeprowadzona analiza wskazuje, że cele i przedmiot działania, dla których powołuje się spółki, jest znacznie szerszy niż cele i przedmiot działania n.z.o.z. Spółka czerpie swoje dochody ze wszystkich podejmowanych przedsięwzięć. Źródłem zaś dochodów n.z.o.z. jest tylko jeden rodzaj działalności. Innymi słowy, sp. z o.o. można było powołać w każdym celu, zaś n.z.o.z. tylko w celu udzielania świadczeń zdrowotnych. Spółka miała prawo powołać i utrzymywać z.o.z., ale nie była – w świetle zaskarżonej ustawy - uprawniona do świadczenia usług zdrowotnych. Takie świadczenia mógł udzielać tylko n.z.o.z. .

Po drugie, zakład opieki zdrowotnej, niebędący podatnikiem, był przedsiębiorstwem sp. z o.o. w znaczeniu przedmiotowym i organizacyjnym. Spółka mogła tworzyć jeden lub więcej takich zakładów. Ustawodawca nie wprowadzał bowiem żadnych ograniczeń w tym zakresie. Nie limitował działalności spółki w zakresie tworzenia i utrzymywania n.z.o.z. Z kolei 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. Powyższe potwierdza tezę o wąskim i wyspecjalizowany zakresie działalności tych zakładów.

Po trzecie i najważniejsze, zakres działalności z.o.z. i spółek kapitałowych przekładał się bezpośrednio na ich status podatkowy i obowiązki podatkowe. Zakład opieki zdrowotnej czerpał swoje przychody i dochody tylko z jednej rodzajowo działalności, polegającej na udzielaniu świadczeń zdrowotnych lub promocji zdrowia. Zakład ten w sensie podatkowym działał bezpośrednio w celu osiągnięcia własnego przychodu, a koszty jego działania nie stanowiły kosztów uzyskania przychodu spółki. Stosownie do art. 9 ust. 1 u.p.d. z.o.z. był też obowiązany do prowadzenia ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Z kolei spółka z ograniczoną odpowiedzialnością mogła czerpać swoje przychody i dochody ze różnych źródeł i różnej przedmiotowo działalności operacyjnej. Jej dochodem była nadwyżka sumy przychodów ze wszystkich źródeł nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Taki stan rzeczy powodował, że spółka

osiągającą dochody z kilku źródeł i tytułów mogła korzystnie je opodatkowywać, bilansując stratę poniesioną w jednym źródle lub tytule w przychodzie z drugiego źródła lub tytułu (w aktualnym stanie prawnym: „Jeżeli natomiast podatnik w jednym ze źródeł osiągnie dochód natomiast w drugim stratę, przedmiot opodatkowania stanowić będzie osiągnięty dochód z tego źródła przychodów bez możliwości pomniejszenia go o stratę poniesioną w drugim źródle przychodów”). W tym układzie, będący zakładem spółki n.z.o.z. działa bezpośrednio w celu osiągnięcia przychodu spółki, zaś koszty n.z.o.z. stanowiły koszt uzyskania przychodu spółki.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż nie ma tu miejsca na tożsamość lub podobieństwo sytuacji prawnopodatkowej n.z.o.z., będącego podatnikiem i n.z.o.z, będącego zakładem spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Nie można bowiem wskazać żadnej cechy istotnej, która charakteryzowałaby obydwa podmioty. Przede wszystkim, status prawny n.z.o.z., będącego podatnikiem i n.z.o.z., będącego zakładem spółki, w zakresie prawa podatkowego jest odmienny. A ponadto cel, dla którego powołuje się spółki i przedmiot ich działania był znacznie szerszy niż cel powołania i działania n.z.o.z. Nadto, w świetle u.z.o.z., spółka była jedynie podmiotem powołującym i utrzymującym z.o.z., zaś podmiotem udzielającym świadczeń zdrowotnych – z.o.z., który mógł, w świetle u.p.d., podlegać opodatkowaniu jako zakład sp. z o.o. lub też posiadać niezależny status podatkowy od spółki. Wybór formuły opodatkowania n.z.o.z. należał do podmiotu sprawującego funkcje właścicielskie.

Mając powyższe na uwadze Sejm wnosi o stwierdzenie, art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. w zakresie, w jakim art. 17 ust. 1 pkt 4 tejże ustawy nie ma zastosowania w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które utworzyły i utrzymywały zakład opieki zdrowotnej na podstawie ustawy dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tj. Dz. U. z 2007, nr 14, poz. 89, ze zm.), **jest zgodny** z art. 84 w związku art. 32 ust. 1 Konstytucji.

7. Z wyborem formuły opodatkowania wiąże się drugi problem konstytucyjny, który wynika ze skarg konstytucyjnych. Niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu polega na tym, iż „ustawodawca wykluczył spółki z o.o. z samego faktu bycia spółkami z o.o. Trudno doszukać się jakichkolwiek wartości, które miałyby zostać naruszone, gdyby podatnik będący spółką z o.o. mógł skorzystać i skorzystał ze zwolnienia wypracowanego przez siebie dochodu w sytuacji przeznaczenia

i wydatkowania go na cele „społecznie użyteczne”. Tym samym ustawodawca dokonał nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności skarżących, naruszając art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tak sformułowany zarzut nie zasługuje również na uwzględnienie. Zdaniem Sejmu, brak uprawnienia do analizowanego zwolnienia podatkowego nie może być kwalifikowany jako naruszenie prawa własności z następujących powodów.

Po pierwsze, kwestionowany przez skarżące przepis nie wprowadził do systemu prawa polskiego nowej instytucji podatkowej, nie nałożył nowych obowiązków, ani też nie zmienił zasad wykonywania obowiązku wcześniej istniejącego. Reguła, że spółki nie mogły korzystać z analizowanego zwolnienia podatkowego, obowiązywała od wejścia w życie u.p.d. *Ratio legis* natomiast zaskarżonego przepisu nie budziła, o czym już była mowa, poważnych wątpliwości doktryny prawa.

Po drugie, należy zakładać, że spółki kapitałowe, utrzymujące n.z.o.z., znały wyniki finansowe/zyski n.z.o.z. i były w stanie stosunkowo szybko ocenić ich rentowność, bilansując koszty i przychody. Działały bowiem w obrocie gospodarczym w sposób trwały i profesjonalny, znając jego prawne i ekonomiczne uwarunkowania. Jako profesjonalne podmioty, powinny były tak zorganizować funkcjonowanie przedsiębiorstwa, by minimalizować starty i maksymalizować zyski. Ten stan można było osiągnąć między innymi stosując optymalizację podatkową. Polega ona na ograniczeniu obowiązków podatkowych i jest działaniem legalnym. Podatnik dokonuje wyboru pomiędzy obowiązującymi rozwiązaniami prawnymi, z natury rzeczy korzystnego z punktu widzenia jego interesu majątkowego. „Optymalizacja jest działaniem: 1) zgodnym z prawem, 2) polegającym na wyborze czynności/instrumentów/sposobów postępowania/rozwiązań, 3) które ma na celu minimalizację obciążeń podatkowych (P. Felis, J. Szlęzak-Matusiewicz, *Optymalizacja podatkowa – możliwości a realizacja*, [w:] *Etyka, sprawiedliwość i racjonalność w dorobku nauki o finansach w latach 1918-2018*, red. J. Ostaszewski, M. Wrzesiński, Warszawa 2018, s. 88.).

Po trzecie, ustawodawca nie zaskoczył skarżące spółki, które mogły dostosować swoje interesy majątkowe do istniejących rozwiązań legislacyjnych. Wystarczyło dokonać wyboru odpowiedniej formuły opodatkowania n.z.o.z. W dyspozycji spółek znajdowały się dwa instrumenty. Pierwszy polegał na zachowaniu n.z.o.z. w strukturze spółki jako przedsiębiorstwa w znaczeniu

przedmiotowym i łącznym opodatkowaniu dochodów ze wszystkich źródeł i tytułów. W tym układzie organizacyjnym, przychód i koszt działania n.z.o.z. był ujmowany jako dochód spółki, Drugi zaś na wyodrębnieniu podatkowym n.z.o.z., który korzystał, w zakresie prowadzonej przez siebie działalności, ze przedmiotowego zwolnienia podatkowego. W takim układzie właścicielskim, n.z.o.z. osiągał własne przychody, generował koszty, zamykając rok podatkowy albo zyskiem albo stratą. Z kolei warunek wyodrębnienia podatkowego n.z.o.z. nie można uznać za nieproporcjonalny. Był to także warunek możliwy do spełnienia przez spółki, a prawodawca miał też pełne prawo do jego określenia. „Swoboda decyzji prawodawcy w zakresie ulg i zwolnień podatkowych wynika stąd, że o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne”

Mając powyższe na uwadze Sejm wnosi o stwierdzenie, art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d. w zakresie, w jakim art. 17 ust. 1 pkt 4 tejże ustawy nie ma zastosowania w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które utworzyły i utrzymywały zakład opieki zdrowotnej na podstawie ustawy dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tj. Dz. U. z 2007, nr 14, poz. 89, ze zm.), **jest zgodny** z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek