



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 14 grudnia 2019 r.

**PK VIII TK 51.2019**  
**(SK 26/19)**

## TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z połączonymi skargami konstytucyjnymi:

1) N

spółka z o.o. z siedzibą w S o zbadanie

zgodności:

- „art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym od 01 stycznia 2008 r. do 31 grudnia 2008 r.),” w zakresie, w jakim „spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia”, z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- „art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym od 01 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2009 r.),” w zakresie, w jakim „spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości

skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia”, z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

2) N w K sp. z o.o. o zbadanie zgodności:

- „art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym od 01 stycznia 2009 r. do 31 grudnia 2009 r.),” w zakresie, w jakim „spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia”, z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- „art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym od 01 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r.),” w zakresie, w jakim „spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia”, z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

3) N w Ś spółki z o.o. o zbadanie zgodności:

- „art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (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.),” w zakresie, w jakim „spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony

zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia”, z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP; -„art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, ze zm. – w stanie prawnym obowiązującym od 01 stycznia 2010 r. do 31 grudnia 2010 r.),” w zakresie, w jakim „spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia”, z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072 ze zm.) –

**przedstawiam następujące stanowisko:**

**przepis art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (aktualny t.j.: Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2006 r. (nadany ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, Dz. U. Nr 179, poz. 1484), w zakresie, w jakim wyłącza zastosowanie przepisu art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, które na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 ze zm.) utworzyły i utrzymywały niepubliczny zakład opieki**

zdrowotnej, jest zgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 oraz z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

## UZASADNIENIE

W niniejszej sprawie zarządzeniem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego zostały połączone do wspólnego rozpoznania skargi konstytucyjne: spółki N

spółka z o.o. z siedzibą w S, dalej: Skarżąca 1; spółki N w K Sp. z o.o., dalej: Skarżąca 2; spółki N w Ś spółka z o.o. z siedzibą w Ś, dalej: Skarżąca 3.

Skarżąca 1 skierowała dwie skargi konstytucyjne, w których zwróciła się o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (aktualny adres publikacyjny: Dz. U. z 2019 r., poz. 865 ze zm.; dalej: u.p.d.o.p.), w zakresie, w jakim *spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia* – w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2008 r. (skarga konstytucyjna nr 1) oraz od 1 stycznia do 31 grudnia 2009 r. (skarga konstytucyjna nr 2).

Skarżąca 2 również skierowała dwie skargi konstytucyjne, w których zwróciła się o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p., także w zakresie, w jakim *spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością, której celem statutowym jest działalność ochrony zdrowia, pozbawia możliwości skorzystania ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych uzyskanego przez nią*

*dochodu, w części przeznaczonej i wydatkowanej na cele ochrony zdrowia* – w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2009 r. (skarga konstytucyjna nr 3) oraz od 1 stycznia do 31 grudnia 2010 r. (skarga konstytucyjna nr 4).

Skarżąca 3 w dwóch skargach konstytucyjnych (nr 5 i 6) zakwestionowała konstytucyjność art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. w takim samym zakresie i stanie prawnym jak Skarżąca 2, odpowiednio, w skargach konstytucyjnych nr 3 i 4.

Wszystkie skargi konstytucyjne zostały skierowane na tle podobnych stanów faktycznych.

Wszystkie Skarżące są spółkami z ograniczoną odpowiedzialnością, dalej: spółki z o.o., które założyły własne jednostki organizacyjne działające jako niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, dalej: n.z.o.z. lub niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej.

Wszystkie Skarżące wystąpiły do właściwych organów podatkowych z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych oraz zwrot tej nadpłaty wraz z oprocentowaniem. Skarżąca 1 – za 2008 i 2009 rok, Skarżąca 2 i Skarżąca 3 – za 2009 i 2010 rok.

We wszystkich tych sprawach podstawą wystąpienia z przedmiotowymi wnioskami było m.in. stwierdzenie, iż utworzone przez Skarżące n.z.o.z. są odrębnymi od nich (jako sp. z o.o. będących ich założycielami) podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, a tym samym przysługuje im prawo do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

We wszystkich przypadkach właściwi Naczelnicy Urzędów Skarbowych wydali decyzje o odmowie stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych.

Decyzje te zostały utrzymane w mocy przez organ drugiej instancji – właściwego Dyrektora Izby Skarbowej (Dyrektora Izby Administracji Skarbowej).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. oddalił skargi złożone przez Skarżące na decyzje organu drugiej instancji utrzymujące w mocy przedmiotowe orzeczenia organów pierwszej instancji o odmowie stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych (odpowiednio, w odniesieniu do skarg Skarżącej 1 – wyrokami z dnia 10 września 2015 r. i 28 września 2016 r., skarg Skarżącej 2 – wyrokami z dnia 7 grudnia 2016 r. i 20 lipca 2017 r., skarg Skarżącej 3 – wyrokami z dnia 30 listopada 2016 r. i 10 sierpnia 2017 r.).

Skargi kasacyjne Skarżących od tychże wyroków zostały oddalone przez Naczelną Sąd Administracyjny (odpowiednio, skargi kasacyjne Skarżącej 1 – dwoma wyrokami z dnia 10 stycznia 2018 r., skargi kasacyjne Skarżącej 2 – dwoma wyrokami z dnia 3 lipca 2018 r., skargi kasacyjne Skarżącej 3 – dwoma wyrokami z dnia 3 lipca 2018 r.).

Wymienione wyroki NSA są, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniami ostatecznie rozstrzygającymi o prawach i wolnościach Skarżących w tym aspekcie, w jakim Skarżące upatrują naruszenia przez zaskarżony przepis owych praw i wolności.

W wyrokach tych NSA podzielił stanowiska wyrażone w zaskarżonych orzeczeniach sądów I instancji, zgodnie z którymi Skarżące, jako spółki z o.o., nie spełniały warunków podmiotowych do skorzystania z ulgi podatkowej przewidzianej w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Przepis art. 17 ust. 1c pkt 1 tej ustawy wyłączał bowiem zastosowanie przedmiotowej ulgi w spółkach. Niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej utworzone przez Skarżące nie mogły zaś skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., gdyż nie spełniały określonych w tej ustawie warunków do uznania ich za podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Nie zostały bowiem wyodrębnione podatkowo i organizacyjnie ze spółek z o.o. będących ich założycielami. W szczególności n.z.o.z. nie funkcjonowały samodzielnie w obrocie, nie posiadały odrębnej ewidencji rachunkowej i podatkowej, zaś ich dochody zasilały spółki z o.o. będące ich założycielami. Niepubliczne zakłady

opieki zdrowotnej działały w ramach struktur organizacyjnych spółek z o.o. będących ich podmiotami założycielskimi i nie były odrębnymi od nich, samodzielny podmiotami podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

W niniejszej sprawie we wszystkich skargach konstytucyjnych Skarżące zarzuciły kwestionowanej regulacji niezgodność z wzorcami z *art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji* (*petitum* skarg konstytucyjnych nr 1 – 6). W uzasadnieniach wszystkich skarg konstytucyjnych powołano zaś podobną argumentację.

Skarżące podniosły m.in., iż kwestionowana regulacja powoduje *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)* [uzasadnienie skarg konstytucyjnych nr 1 – 6, str. 2].

Ich zdaniem, naruszenie to nastąpiło w ten sposób, iż jako spółki z o.o., których celem statutowym była działalność w zakresie ochrony zdrowia, nie miały prawa do zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych od dochodu, który przeznaczyły na te cele. Ustawodawca, w art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p., arbitralnie wykluczył bowiem spółki (w tym również spółki z o.o.) z możliwości skorzystania ze zwolnienia w podatku dochodowym od osób prawnych przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy. Tym samym Skarżące zobowiązane były do poniesienia ciężaru podatkowego jedynie z *faktu bycia* spółką z o.o., pomimo spełnienia przesłanek materialnych pozwalających na skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia podatkowego, tj. przeznaczenia i wydatkowania dochodu na cele ochrony zdrowia. Według Skarżących wykluczenie pewnej kategorii podmiotów zaliczanych do grupy charakteryzującej się tą samą cechą istotną (relewantną), jedynie z *faktu bycia* spółką, czyli przy zastosowaniu kryterium *formy prawnej*, 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).*

Prowadzić to ma do dyskryminacji tych podmiotów w zestawieniu z innymi podmiotami, których celem statutowym była w latach 2008 – 2010 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, dalej: NFZ, przede wszystkim zaś w zestawieniu z samodzielnymi publicznymi zakładami opieki zdrowotnej, dalej: SPZOZ lub samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, posiadającymi takie umowy. Kwestionowana regulacja, wskutek arbitralnego wyłączenia *spółek* z zakresu zastosowania art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., doprowadziła do nierównego traktowania niektórych podmiotów w obrębie grupy charakteryzującej się tą samą cechą istotną (relewantną), identyfikowaną poprzez rodzaj działalności, tj. ochronę zdrowia. W następstwie tego Skarżące zostały zobowiązane do poniesienia ciężarów podatkowych (zapłaty podatku), których – gdyby nie doszło do naruszenia zasady równego nakładania obowiązków podatkowych – nie miałyby obowiązku ponieść. Nastąpiło więc uszczuplenie ich zasobów majątkowych (*vide* – uzasadnienia skarg konstytucyjnych nr 1 – 6, str. 3, 4). Według Skarżących, narusza to *zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP)* [uzasadnienia skarg konstytucyjnych nr 1 – 6, str. 4).

Uzasadniając zarzut naruszenia przez zaskarżony przepis wzorca z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, Skarżące wskazały m.in., iż ustawodawca zwolnieniem podatkowym przewidzianym w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. objął podatników, których celem statutowym jest określona działalność *społecznie użyteczna* i którzy dochód wypracowany z tej działalności przeznaczają i wydają na te cele. Równocześnie ustawodawca wyłączył z tej grupy podatników podmioty określone w art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p., w tym także



spółki z o.o. Tym samym spółki z o.o., których celem statutowym jest ochrona zdrowia, uzyskujące dochody z tej działalności oraz przeznaczające je i wydatkujące na te cele statutowe, nie są uprawnione do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia podatkowego.

W ocenie Skarżących, nie jest dopuszczalne, by ustawodawca, w oderwaniu od deklarowanego przez siebie celu nałożenia obowiązku podatkowego, określał przedmiot opodatkowania. Oznaczałoby to bowiem nieproporcjonalną ingerencję w ochronę prawa do własności, gdyż obowiązek podatkowy zostałby nałożony na podmioty, *które nie mieszczą się w deklarowanym celu podatkowym*.

Według Skarżących, wyłączenie spółek z o.o. z kręgu podatników, uprawnionych do skorzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., nie było uzasadnione jakimikolwiek wartościami konstytucyjnymi, które zostałyby naruszone, gdyby spółki te miały prawo do tegoż zwolnienia – w sytuacji, gdy wypracowany dochód przeznaczyły i wydatkowały na cele *społecznie użyteczne* lub *zasługujące na aprobatę*. Brak jest podstaw do przyjęcia, aby spółki z o.o., których *działalnością jest ochrona zdrowia*, były podmiotami *gorszymi* niż inne podmioty prowadzące działalność w zakresie ochrony zdrowia, np. samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej.

Zdaniem Skarżących, celem wprowadzenia zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., było przede wszystkim zachęcenie podatników do przeznaczania wypracowanego dochodu na cele *społecznie użyteczne* lub *zasługujące na aprobatę*. Spółki z o.o. mogły zaś prowadzić działalność w zakresie ochrony zdrowia, przeznaczać i wydatkować dochód na cele statutowe ochrony zdrowia. Powinny mieć zatem zapewnioną możliwość skorzystania z przedmiotowego zwolnienia – na takich samych zasadach jak wszystkie podmioty zajmujące się ochroną zdrowia.

W ocenie Skarżących, *wykluczenie spółek z kręgu podmiotów, które mogłyby skorzystać ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 4 UPDOP przeznaczając dochód i wydatkując go na cele ochrony zdrowia, co prowadzi do „efektywnego” opodatkowanie dochodu wypracowanego przez takie spółki (...) 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)* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 1, str. 8; uzasadnienia skarg konstytucyjnych nr 2 – 6, str. 9).

Uzasadniając zarzut niezgodności zaskarżanej regulacji z wzorcami z art. 84 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji, Skarżące podniosły m.in., iż wspólną cechą istotną podmiotów, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., 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 cele wskazane w UPDOP* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 1, str. 9; uzasadnienia skarg konstytucyjnych nr 2 – 6, str. 10).

W ocenie Skarżących, cechy te konstytuują wyodrębnioną grupę podmiotów, tj. podatników, których celem statutowym prowadzonej działalności jest ochrona zdrowia.

W tym kontekście Skarżące zwróciły uwagę, iż Ich celem statutowym była ochrona zdrowia, przede wszystkim prowadzenie szpitala. Prowadziły działalność w zakresie ochrony zdrowia, poprzez utworzone w tym celu niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej będące ich wewnętrznymi jednostkami organizacyjnymi. Miały zawarte umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ, a tym samym – obok *innych uczestników* – funkcjonowały i były elementem publicznej służby zdrowia. W ramach tych umów udzielały świadczeń opieki zdrowotnej pacjentom, którym przysługiwały świadczenia finansowane ze środków publicznych, w ramach ubezpieczenia zdrowotnego (świadczenia gwarantowane z publicznego ubezpieczenia zdrowotnego). Tymi

*innymi uczestnikami* były przede wszystkim zaś samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, które, prowadząc szpitale i będąc elementem publicznej służby zdrowia, mogły skorzystać ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. SPZOZ miały również zawarte umowy o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej z NFZ i funkcjonowały oraz były elementem publicznej służby zdrowia.

Według skarżących, oznacza to, że *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”* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej nr 1, str. 10; uzasadnienia skarg konstytucyjnych nr 2 – 6, str. 11].

Według Skarżących, ustawodawca, wyłączając spółki, w tym spółki z o.o., z grupy podmiotów uprawnionych do zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., niewątpliwie różnicował prawa i obowiązki podmiotów w obrębie jednorodnej grupy podmiotów. Podzielił mianowicie tę grupę na podmioty, które mogą skorzystać z tego zwolnienia, gdy przeznaczą go i wydatkują na cele statutowe (np. prowadzący działalność w zakresie ochrony zdrowia SPZOZ czy też SPZOZ posiadający umowę zawartą z NFZ o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej), oraz podmioty, które nie mogą z tego zwolnienia skorzystać (np. spółki z o.o. prowadzące działalność w zakresie ochrony zdrowia przez utworzony n.z.o.z. czy posiadające umowę zawartą z NFZ o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej). Tym samym ustawodawca różnicować miał podmioty znajdujące się *w takiej samej lub podobnej sytuacji* prawnie relewantnej, którą stworzył *fakt posiadania przez te podmioty celu statutowego w zakresie ochrony zdrowia czy fakt zawarcia umowy z NFZ (prowadzenia szpitala, przychodni, itp.)* [uzasadnienia skarg konstytucyjnych nr 1 – 2, str. 11 oraz uzasadnienia skarg konstytucyjnych nr 3 – 6, str. 12].

W ocenie Skarżących, przyjęte przez ustawodawcę kryterium różnicowania, którym jest jedynie forma prawna prowadzonej przez podatnika działalności, nie pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią przepisów art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. *Intencją i treścią* przedmiotowego zwolnienia od podatku dla podatników, których celem statutowym jest ochrona zdrowia, było bowiem zachęcenie podatników do przeznaczania wypracowanego dochodu na cele *społecznie użyteczne* lub *zasługujące na aprobatę* – bez względu na formę prawną podatnika, który ten cel ustawodawcy zrealizował. Zdaniem Skarżących, wykluczenie przez kwestionowany przepis spółek z o.o. z kręgu potencjalnych beneficjentów zwolnienia przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. w istocie przeciwdziała realizacji wskazanego celu ustawodawcy.

W opinii Skarżących, waga interesu, któremu ma służyć kwestionowane różnicowanie, nie pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów naruszonych w wyniku jego wprowadzenia.

W tym kontekście Skarżące podkreśliły, iż za różnicowaniem tym nie przemawia wyłącznie interes fiskalny państwa. Nie sposób bowiem przyjąć, że tego rodzaju interes jest ważniejszy – w tych konkretnych okolicznościach – od zdrowia pacjentów, które samo w sobie również stanowi wartość chronioną konstytucyjnie, tj. przez art. 68 ust. 1 i 2 ustawy zasadniczej. Zdrowie człowieka przejawia bowiem wartość wyższą niż interes fiskalny państwa.

Według Skarżących, kryterium różnicowania w postaci *formy prawnej* działalności prowadzonej przez podatnika nie pozostaje w związku z żadnymi innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. Nie ma więc 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 tego powodu, że są one spółkami z o.o.

Skarżące zwróciły ponadto uwagę, iż kwestionowana regulacja wyklucza z kręgu podmiotów uprawnionych do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., zarówno spółki z o.o. z kapitałem *tzw. prywatnym*, jak i te z kapitałem *publicznym*. Do tych drugich należą spółki z o.o. z wyłącznym (100%) kapitałem jednostki samorządu terytorialnego, których wykluczenie również dotyczy. Kryterium różnicowania nie było zatem *pochođenje kapitału założycielskiego*, a wyłącznie forma prawna prowadzonej przez podatnika działalności.

W niniejszej sprawie konieczne jest odniesienie się do przedmiotu oraz wzorców kontroli.

Z *petitum* oraz uzasadnienia skarg konstytucyjnych wynika, iż kwestionowany jest przepis art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p., w brzmieniu, w jakim stanowił on podstawę wydania wskazanych wcześniej wyroków NSA rozstrzygających ostatecznie o konstytucyjnych prawach oraz obowiązkach Skarżących.

W stanie faktycznym spraw, w których zostały wydane te wyroki, jak wcześniej wskazano, chodziło o rozstrzygnięcia dotyczące odmowy stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od 2008 do 2010 r.

Wnioski o stwierdzenie nadpłaty zostały złożone przez spółki z o.o., które, na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r., Nr 14, poz. 89 ze zm., dalej: ustawa o ZOZ lub u.z.o.z.), utworzyły i prowadziły niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej.

Wnioski te dotyczyły podatku dochodowego od osób prawnych od dochodów uzyskanych w latach 2008 – 2010 z prowadzonej przez owe n.z.o.z. działalności w zakresie ochrony zdrowia, które to dochody zostały przeznaczone i wydatkowane na tego rodzaju działalność. Skarżące, będące spółkami z o.o., domagały się stwierdzenia nadpłaty, uznając, iż przysługuje im zwolnienie

podatkowe, przewidziane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., od dochodów uzyskanych przez utworzone przez nie niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej.

Przepis art. 17 ust. 1c pkt 1 został dodany do u.p.d.o.p. ustawą z dnia 21 listopada 1996 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. Nr 137, poz. 639) i wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2001 r.

Przepis ten stanowił:

*Art. 17. (...);*

*1c. Przepis ust. 1 pkt 4 nie ma zastosowania w:*

*1) przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach; (...).*

Ustawą z dnia 26 października 2000 r. o zmianie ustawy o jednostkach badawczo – rozwojowych (Dz.U. Nr 103, poz. 1100) przepisowi art. 17 ust. 1c pkt 1 nadano brzmienie:

*Art. 17. (...);*

*1c. Przepis ust. 1 pkt 4 nie ma zastosowania w:*

*1) przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach, z wyłączeniem spółek, o których mowa w art. 74 ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz. U. z 1991 r. Nr 44, poz. 194 i Nr 107, poz. 464, z 1992 r. Nr 54, poz. 254, z 1994 r. Nr 1, poz. 3 i Nr 43, poz. 163, z 1996 r. Nr 41, poz. 175 i Nr 89, poz. 402, z 1997 r. Nr 43, poz. 272, Nr 75, poz. 467 i 469, Nr 104, poz. 661, Nr 121, poz. 769 i 770 i Nr 141, poz. 943, z 1998 r. Nr 117, poz. 756 i Nr 162, poz. 1118, z 1999 r. Nr 49, poz. 484 oraz z 2000 r. Nr 103, poz. 1100); [...].*

W tym brzmieniu przepis art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. obowiązywał od dnia 28 lutego 2001 r. do 31 grudnia 2005 r.

Po raz kolejny wymieniony przepis został znowelizowany ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. Nr 179, poz. 1484), którą nadano mu brzmienie:

*Art. 17. (...);*

*1c. Przepis ust. 1 pkt 4 nie ma zastosowania w:*

1) *przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach; (...).*

W tym brzmieniu przepis art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. obowiązuje od 1 stycznia 2006 r. do dnia dzisiejszego. W takim też brzmieniu obowiązywał zatem w okresie, którego dotyczą skargi konstytucyjne będące przedmiotem rozpoznania w niniejszej sprawie.

Z uwagi na konkretny charakter postępowania zainicjowanego skargą konstytucyjną, przy uwzględnieniu zasady *falsa demonstratio non nocet*, należy przyjąć, iż przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest przepis art. 17c ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., w zakresie, w jakim wyłącza zastosowanie art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy w spółkach z o.o., które na podstawie ustawy o ZOZ utworzyły i utrzymywały n.z.o.z.

Odnosząc się do wzorców kontroli w niniejszej sprawie, zauważyć należy, iż z uzasadnień skarg konstytucyjnych wynika, że Skarżące w istocie zarzucają kwestionowanej regulacji:

- nieproporcjonalną ingerencję w prawo własności spółek z o.o., polegającą na pozbawieniu ich prawa do skorzystania z przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zwolnienia podatkowego od dochodów przeznaczonych i wydatkowanych na cele związane z ochroną zdrowia, wyłącznie ze względu na formę, w jakiej spółki te prowadzą działalność;

- naruszenie prawa do równej ochrony prawa własności w kontekście zasady równego nakładania obowiązków podatkowych, polegające na zróżnicowaniu sytuacji prawnopodatkowej spółek z o.o. – poprzez pozbawienie ich prawa do zwolnienia podatkowego, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. – w porównaniu do innych podmiotów, których celem statutowym jest działalność w zakresie ochrony zdrowia, uprawnionych do korzystania z tegoż zwolnienia, w szczególności zaś samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej.

W oparciu o treść uzasadnień skarg konstytucyjnych zasadne wydaje się przyjęcie, iż powołana w nich argumentacja, dotycząca nieproporcjonalnej

ingerencji kwestionowanej regulacji w prawo własności spółek z o.o., uzasadnia zarzuty niezgodności zaskarżonego przepisu z wzorcami z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Argumentacja dotycząca zróżnicowania przez kwestionowaną regulację sytuacji prawnopodatkowej spółek z o.o. oraz SPZOZ wskazuje zaś, iż chodzi o zarzuty naruszenia wzorców z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Nie wykraczając poza zakres skarg konstytucyjnych, zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet*, należy zatem przyjąć, iż podniesione przez Skarżące zarzuty dotyczą niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 oraz z wzorcami z 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Zarzuty Skarżących, dotyczące niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji, należy uznać za nieuzasadnione.

Jak już wskazano, z *petitum* i uzasadnień skarg konstytucyjnych wynika, iż poruszony w niniejszej sprawie problem dotyczy zgodności z Konstytucją przyjętej przez ustawodawcę regulacji, w której podmioty działające w formie spółek z o.o., które na podstawie przepisów ustawy o ZOZ utworzyły i utrzymywały niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, zostały pozbawione prawa do zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych dochodów przeznaczonych i wydatkowanych na cele związane z ochroną zdrowia, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

Przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. stanowi:

*Art. 17.1. Wolne od podatku są:*

(...)

4) *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 przeznaczonych na te cele; (...).*

W cytowanym brzmieniu przepis ten obowiązuje od dnia 1 stycznia 1997 r.

Przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. określa dochody podatników zwolnione z podatku dochodowego od osób prawnych, pod warunkiem przeznaczenia owych dochodów na określone w tymże przepisie cele statutowe. Jednym z rodzajów działalności statutowej podatnika, uprawniającym do przedmiotowego zwolnienia, jest działalność w zakresie ochrony zdrowia.

Zwolnienie zawarte w tym przepisie jest zatem zwolnieniem warunkowym, uzależnionym od spełnienia przez podatnika dwóch istotnych warunków:

- jego celem musi być działalność wymieniona w tym przepisie, przy czym statut może przewidywać również inne cele działalności,
- uzyskane dochody muszą być przeznaczone wyłącznie na cele tej, preferowanej przez ustawodawcę, działalności statutowej.

Podatnik nabywa prawo do zwolnienia tylko wtedy, gdy rzeczywiście wydatkuje uzyskany dochód na cele statutowe wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. Przepis ten stanowi o zwolnieniu dochodu od podatku, a nie o zwolnieniu podatników z podatku (*vide* – wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2005 r., sygn. II FSK 764/04, LEX nr 147483).

Dokonując konstytucyjnoprawnej kwalifikacji kwestionowanego przepisu w kontekście zarzutów nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności (art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej), trzeba przede wszystkim uwzględnić rodzaj uregulowanej w nim materii.

Zaskarżona regulacja, co należy ponownie podkreślić, pozbawia podatników będących spółkami z o.o. prawa do zwolnienia podatkowego z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

Okoliczność ta nakazuje przyjęcie określonej perspektywy oceny zgodności zaskarżonej regulacji z Konstytucją, niezależnie od tego, że owa regulacja dotyczy spółek z o.o. będących założycielami n.z.o.z. wykonujących świadczenia zdrowotne.

Podnieść trzeba, iż ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz ma względną swobodę w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa. Ma zatem, wynikającą z zasady podziału władz (art. 10 Konstytucji), daleko idącą swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją uznania nakładania podatków za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa i powierzenia odpowiedzialności za prowadzenie polityki gospodarczej państwa parlamentowi i Radzie Ministrów. Obowiązkiem tych władz jest zgromadzenie środków na sfinansowanie funkcji i zadań państwa. Konstytucja nie normuje przy tym w sposób bezpośredni materialnych granic władztwa daninowego. W zakresie stanowienia danin publicznych władza ustawodawcza ma szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami danin publicznych.

Następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Trybunał może ingerować w tę dziedzinę wówczas, gdy unormowania ustawowe, poddawane kontroli, godzą w sposób oczywisty w inne normy, zasady lub wartości konstytucyjne. Nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy.

Swoboda przysługująca ustawodawcy rysuje się jeszcze wyraźniej w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczanie. Organy władzy ustawodawczej, mając szeroki zakres wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, dysponują możliwością wykorzystania zwolnienia podatkowego oraz ulgi podatkowej jako instrumentu służącego realizacji określonej polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego. Dobór środków i metod realizacji tej polityki należy do ustawodawcy. Stąd też można mówić także o daleko idącej swobodzie w ustanawianiu zwolnień od podatków, jeżeli zwolnienia te, mające charakter wyjątków od zasady powszechności obciążeń podatkowych, są usprawiedliwione celami społeczno-gospodarczymi, znajdującymi uzasadnienie w wartościach chronionych konstytucyjnie. Zwolnienia podatkowe nie stanowią więc uznanego przez ustawodawcę standardu prawnego, lecz są ustawowym wyjątkiem od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych.

Podkreślić przy tym trzeba, iż ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzania regulacji dotyczącej ulg i zwolnień podatkowych.

Nie ma także konstytucyjnego prawa do zwolnień podatkowych. Konstytucja nie gwarantuje podatnikom prawa do zwolnień podatkowych, pozostawiając do uznania ustawodawcy decyzję o ich ewentualnym wprowadzeniu, a co za tym idzie także wybór przyjętych w tym zakresie rozwiązań. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności (celowości) rozwiązań dotyczących przyjętych zwolnień podatkowych pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6; 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103; 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK ZU

nr 2/A/2014, poz. 9; 4 grudnia 2018 r., sygn. akt P 12/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 71).

Podkreślić ponadto trzeba, że, zgodnie z art. 84 Konstytucji, *[k]ażdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.*

Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych.

Sprawiedliwość podatkowa jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady powszechności i równości.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe.

W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania należy łączyć także z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika.

Przepis art. 84 Konstytucji akcentuje przy tym aspekt podmiotowy zasady powszechności opodatkowania. Nie należy natomiast wywodzić z niego dyrektywy powszechności opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym, a zatem wymogu objęcia podatkiem wszystkich sfer aktywności jednostki (wszystkich możliwych zjawisk ekonomicznych). Powszechność w wymiarze przedmiotowym może być wiązana jedynie z postulatami efektywnej polityki podatkowej, co oznacza, że ustawodawca ma swobodę w zakresie przyjmowania

określonego kształtu unormowań podatkowych, sprowadzającą się w szczególności do autonomii w zakresie wskazywania przedmiotu opodatkowania.

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można więc odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*, 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79; 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113 oraz E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999 r., str. 389 i K. Działocha, A. Łukaszczyk, komentarz do art. 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), Warszawa 2016 r., str. 981).

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest więc powszechnym obowiązkiem konstytucyjnym wyrażonym w art. 84 Konstytucji, a swoboda ustawodawcy kształtowania treści ustaw określających obowiązki podatkowe znajduje potwierdzenie w art. 217 Konstytucji, zamieszczonym w rozdziale X *Finanse publiczne* Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTZ ZU z 2018 r., seria A, poz. 18).

Przepis art. 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009,

poz. 106 i z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166).

Jak już wskazano, z przepisów ustawy zasadniczej nie wynika, aby obowiązkiem ustawodawcy, nakładającego określony podatek, było jednocześnie wprowadzanie zwolnień od tegoż podatku. Prawo do zwolnienia podatkowego nie jest więc prawem gwarantowanym przez Konstytucję, która dopuszcza jego wprowadzenie przez ustawodawcę, jako wyjątku od konstytucyjnego obowiązku uiszczania podatków, o którym mowa w art. 84 ustawy zasadniczej.

Reasumując, w prawie podatkowym wiodący charakter mają zasady powszechności i równości podatkowej, sformułowane przez ustrojodawcę w art. 84 Konstytucji.

Zwolnienie podatkowe, przewidziane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (które zaskarżone unormowanie wyłącza w odniesieniu do spółek z o.o.), stanowi zaś wyjątek od tychże zasad.

Nie powinno być zatem traktowane w kategoriach uznanego przez ustawodawcę standardu prawnego, lecz jako ustawowy wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności i równości opodatkowania, przy określaniu którego ustawodawca ma daleko idącą swobodę w kształtowaniu jego konstrukcji prawno-podatkowej. Dotyczy to także określenia podmiotowego zakresu jego zastosowania.

Sama instytucja ulgi podatkowej stanowi już pewien wyłom od zasady powszechności opodatkowania. Nie korzysta też ona z jakiejś szczególnej ochrony konstytucyjnej. Regulując problem kręgu podmiotów uprawnionych, jak i zakresu przysługującego zwolnienia, ustawodawca korzysta z daleko idącej swobody regulacyjnej, pozwalającej na przyjęcie najbardziej adekwatnego – w jego ocenie – mechanizmu ekonomicznego korzystania z danego zwolnienia podatkowego. Oznacza to, że nawet stwierdzenie, iż w pewnych sytuacjach gospodarczych zastosowanie regulacji ustawowej zawęża (w stosunku do

oczekiwanego przez adresatów) zakres korzyści wynikający z przysługującego uprawnienia, nie uzasadnia jeszcze samo przez się przyjęcia negatywnej kwalifikacji konstytucyjnej takiego przepisu.

Ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, *op. cit.*; 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, *op. cit.*; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

Skutek podatkowy zastosowania kwestionowanej regulacji należy więc rozpatrywać przede wszystkim w kategoriach pozbawienia możliwości skorzystania z dobrodziejstwa zastosowania zwolnienia podatkowego, nie zaś wykonania obowiązku podatkowego (na co zdaje się wskazywać argumentacja powołana w skargach konstytucyjnych), który wynika z innych przepisów u.p.d.o.p., niebędących w niniejszej sprawie przedmiotem zaskarżenia.

Podnieść trzeba, iż w odniesieniu do zaskarżonego przepisu w piśmiennictwie wskazuje się, że intencją ustawodawcy, wprowadzającego przewidziane w tym przepisie pozbawienie określonych podmiotów prawa do zwolnienia podatkowego, było zapobieżenie nieprawidłowościom przy korzystaniu z tegoż zwolnienia. Wskazywano przy tym, że podmioty wymienione w art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. prowadzą działalność nastawioną na osiągnięcie zysku. Celem wprowadzenia zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., było zaś zwolnienie z podatku dochodowego od osób prawnych podmiotów realizujących cele społecznie użyteczne nienastawionych na działalność zarobkową. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której preferencja podatkowa, przewidziana w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., byłaby wykorzystywana przez podatników poprzez kwalifikowanie określonej działalności zarobkowej jako społecznie użytecznej i korzystającej ze zwolnienia z opodatkowania (*vide* – G. Dźwigąła, [w:] G. Dźwigąła, Z. Huszcz, P. Karwat,

R. Krasnodębski, M. Ślifirczyk, F. Świtłała, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*, komentarz do art. 17 ust. 1c; A. Obońska, [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter, Warszawa 2019, uwagi do art. 17 ust. 1 pkt 4, Legalis/el.).

W tym kontekście zauważyć należy, iż spółka z o.o. jest spółką handlową o kapitałowym charakterze, mającą osobowość prawną, działającą w oparciu o kapitał zakładowy podzielony na udziały, ponoszącą odpowiedzialność całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki (*vide* – A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, 2019 r., komentarz aktualizowany do art. 10, LEX/el.).

Zgodnie z art. 151 § 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2019, poz. 505 ze zm.; dalej: k.s.h.), *[s]półka z ograniczoną odpowiedzialnością może być utworzona przez jedną albo więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym, chyba że ustawa stanowi inaczej*.

Spółka z o.o. może być więc utworzona w każdym celu dozwolonym przez prawo.

Cele te mogą być: zarobkowe i niezarobkowe. Można przyjąć, że spółka z o.o. może powstać

- 1) w celach zarobkowych;
- 2) w celach gospodarczych niemających charakteru zarobkowego (*not for profit*);
- 3) w celu niegospodarczym (*non profit*).

W praktyce, najczęstszym celem tworzonej przez wspólników spółki z o.o. jest oczywiście prowadzenie działalności gospodarczej. Polegać to może zarówno na prowadzeniu działalności o charakterze czysto zarobkowym (w tym celu powoływana jest większość spółek; taki też charakter miały spółki z o.o. występujące w niniejszej sprawie), jak i działalności nieukierunkowanej bezpośrednio na osiągnięcie zysku. Ten ostatni rodzaj działalności może prowadzić do uzyskania przez spółkę, jako rezultatu jej działalności, korzyści mających



pewną wartość, oprócz innych, również określoną wartość ekonomiczną. 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 (*vide* – R. Pabis, [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, J. Bieniek, M. Bieniek, G. Nita-Jagielski, K. Oplustil, R. Pabis, A. Rachwał, M. Spyra, G. Suliński, M. Tofel, R. Zawłocki, Warszawa 2011 r., str. 570).

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. Celem tego nie można identyfikować z przedmiotem działalności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., sygn. akt SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 95 i powołana tam literatura).

Spółki z o.o. mogą zatem prowadzić działalność w bardzo szerokim zakresie. W kontekście niniejszej sprawy podkreślić trzeba, że prowadzenie przez spółkę z o.o. działalności w zakresie ochrony zdrowia nie wyklucza możliwości prowadzenia przez nią także innego rodzaju działań o charakterze zarobkowym.

Zauważyć ponadto należy, iż w stanie prawnym obowiązującym w latach 2008 – 2010, tj. w okresie, którego dotyczą skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, spółki z o.o. mogły dokonać wyboru formuły opodatkowania założonych przez nie i prowadzonych niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej.

W tym kontekście należy odnieść się do regulacji prawnych obowiązujących w latach 2008 – 2010, dotyczących prowadzenia działalności w zakresie ochrony zdrowia oraz problematyki zwolnień podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych dochodów przeznaczonych i wydatkowanych na ochronę zdrowia.

Jak już wskazano, w stanie prawnym, którego dotyczą skargi złożone w niniejszej sprawie, obowiązywała ustawa o ZOZ.

Ustawa ta weszła w życie z dniem 15 stycznia 1992 r. i obowiązywała do dnia 30 czerwca 2011 r. Z dniem 1 lipca 2011 r. została uchylona przez ustawę z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (aktualny adres publikacyjny: Dz. U. z 2018 r., poz. 2190 ze zm., dalej ustawa o działalności leczniczej).

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o ZOZ, *[z]akład opieki zdrowotnej jest wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia.*

W przepisie tym została zawarta legalna definicja pojęcia prawnego *zakład opieki zdrowotnej*. Na jego materialną istotę składa się zespół osób oraz środki majątkowe, które zostały specjalnie wyodrębnione organizacyjnie w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia. (*vide* – M. Dercz, T. Rek, *Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej. Komentarz*, 2010 r., komentarz do art. 1, LEX/el).

Wyodrębnienie organizacyjne przejawiało się w posiadaniu własnej nazwy, statutu i innych aktów wewnętrznych, wydzielonego majątku, wpisie placówki do rejestru zakładów opieki zdrowotnej.

Zakład opieki zdrowotnej udzielał świadczeń zdrowotnych ogółowi ludności lub określonej grupie ludności (art. 5 u.z.o.z.). Udzielał tych świadczeń bezpłatnie, za częściową odpłatnością lub odpłatnie na zasadach określonych w ustawie, w przepisach odrębnych lub w umowie cywilnoprawnej (art. 6 u.z.o.z.).

Zakład opieki zdrowotnej mógł być utworzony przez:

- 1) ministra lub centralny organ administracji rządowej;
- 2) wojewodę;
- 3) jednostkę samorządu terytorialnego;
- 3a) publiczną uczelnię medyczną lub publiczną uczelnię prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych;

- 3b) Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego;
- 4) kościół lub związek wyznaniowy;
- 5) pracodawcę;
- 6) fundację, związek zawodowy, samorząd zawodowy lub stowarzyszenie;
- 7) inną krajową albo zagraniczną osobę prawną lub osobę fizyczną z wyłączeniem samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej;
- 8) spółkę niemającą osobowości prawnej (art. 8 ust. 1 i 1a u.z.o.z.).

Zgodnie z art. 2 ust. 2 u.z.o.z, zakład opieki zdrowotnej (w tym niepubliczny) mógł być odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej lub jednostką organizacyjną podległą innej jednostce organizacyjnej.

Formy organizacyjnoprawne wyodrębnienia organizacyjno-majątkowego zakładu opieki zdrowotnej nie zostały przewidziane w przepisach u.z.o.z., co oznacza, że formę taką nadawał mu podmiot założycielski.

Ustawodawca w art. 8 u.z.o.z. dokonał tylko podziału zakładów opieki zdrowotnej na publiczne i niepubliczne, według kryterium rodzaju podmiotu, który je tworzy i utrzymuje.

Zgodnie z art. 8 ust. 2 tej ustawy, za publiczny zakład opieki zdrowotnej uznawany był zakład opieki zdrowotnej utworzony przez: ministra lub centralny organ administracji rządowej; wojewodę; jednostkę samorządu terytorialnego; publiczną uczelnię medyczną lub publiczną uczelnię prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych; Centrum Medyczne Kształcenia Podyplomowego.

W myśl art. 8 ust. 3 u.z.o.z. niepublicznym zakładem opieki zdrowotnej był zaś zakład opieki zdrowotnej 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.

Ustrój publicznych i niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej oraz inne sprawy dotyczące ich funkcjonowania, nieuregulowane w ustawie, określał statut nadawany im, co do zasady, przez podmiot, który zakłady te utworzył (o ile u.z.o.z. nie stanowiła inaczej).

W statucie zakładu opieki zdrowotnej określano 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 (art. 11 ust. 1 u.z.o.z.).

Statut zakładu opieki zdrowotnej jest wewnętrznym aktem normatywnym. Kontrola nad jego stosowaniem i zgodnością z ustawą następuje poprzez rejestrację, jak również w trakcie utrzymywania zakładu (*vide* – K. Wojtczak, Z. Leoński, *Komentarz do ustawy o zakładach opieki zdrowotnej*. Warszawa-Poznań 1993 r., str. 7 - 85).

Warunkiem rozpoczęcia działalności, zarówno przez publiczne, jak i niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, było uzyskanie przez nie wpisu do rejestru zakładów opieki zdrowotnej (art. 12 u.z.o.z.).

Obowiązku rejestracji samego niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej nie wolno utożsamiać z rejestracją spółki z o.o. w Krajowym Rejestrze Sądowym. Następuje to bowiem w całkowicie różnych postępowaniach, wynikających z odrębnych przepisów.

Okoliczność, iż podmiot tworzący n.z.o.z. został zarejestrowany np. w Krajowym Rejestrze Sądowym, nie zwalniał z obowiązku zarejestrowania tegoż zakładu w rejestrze zakładów opieki zdrowotnej prowadzonym przez właściwego wojewodę.

Zakład opieki zdrowotnej nie może być utożsamiany ze spółką z o.o. jako jego założycielem. Stanowi bowiem odrębną jednostkę organizacyjną od

podmiotu, który go utworzył (*vide* – wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2007 r., sygn. II OSK 1532/07, LEX nr 460559 oraz M. Dercz, T. Rek, *op. cit.*, komentarz do art. 12).

Wpis niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej do właściwego rejestru nie skutkowało nabyciem przez ten zakład osobowości prawnej. Żaden z przepisów u.z.o.z., ani też innej ustawy, nie przyznał bowiem tym zakładom osobowości prawnej.

Jak już wskazano, niepubliczny zakład opieki zdrowotnej mógł być odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej lub jednostką organizacyjną podległą innej jednostce organizacyjnej. Jako jednostka organizacyjna nie posiadała osobowości prawnej.

Jeśli chodzi o status prawopodatkowy n.z.o.z. w kontekście podatku dochodowego od osób prawnych, podnieść należy, iż, zgodnie z art. 1 ust. 1 u.p.d.o.p., ustawa ta regulowała *opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji*.

Zgodnie zaś z art. 1 ust. 2 tej ustawy, *[p]rzepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w upadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3*.

Przepisy art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p. stanowił:

*Art. 1. (...).*

*3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:*

*1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;*

*2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.*

W myśl cytowanego przepisu art.1 ust. 2 u.p.d.o.p., podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych są zatem, co do zasady, także jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej.

Przyjmuje się, że atrybutami jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej są:

- 1) posiadanie struktury organizacyjnej,
- 2) działanie za pośrednictwem organów,
- 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.

Dla uzyskania statusu jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej wystarczające jest posiadanie przez dany podmiot przynajmniej jednej z wymienionych wyżej cech (*vide* – W. Pyziół, [w:] *Prawo spółek* (Władyka red.), Kraków 1991, str. 313; S. Sołtysiński, [w:] *Kodeks Handlowy. Komentarz*. tom I, S. Sołtysiński, A. Szajkowski, J. Szwaja, Warszawa 1997 r., str. 44 - 46).

Pojęcie *jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej*, użyte w ustawie podatkowej, powinno być tłumaczone z uwzględnieniem przedmiotu regulacji tejże ustawy, jaką jest opodatkowanie dochodu. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nadaje podmiotowość prawnopodatkową jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej. Koniecznym warunkiem jest jednak, aby była to jednostka wyodrębniona ze struktur założyciela, mająca odpowiedni stopień zorganizowania umożliwiający jej samodzielne występowanie w obrocie, odrębny przedmiot działania oraz odrębny majątek (*vide* – wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2013 r., sygn. akt II FSK 2501/11, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

W świetle art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p., niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, założone przez spółki z o.o. w oparciu o przepisy ustawy o ZOZ, mogły być więc

uznane za podatników podatku dochodowego od osób prawnych, jako jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

Samo utworzenie przez spółkę z o.o. niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej nie było jednak wystarczające dla uznania tegoż zakładu, na podstawie art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p., za odrębnego od tejże spółki podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Zorganizowanie i wyodrębnienie osób i środków majątkowych, o którym mowa w powołanym wcześniej art. 1 ustawy o ZOZ, nie przesądzało o odrębności niezbędnej do samodzielnego występowania tychże zakładów w obrocie prawnopodatkowym. Dotyczyło bowiem przede wszystkim sfery organizacji w celu udzielania świadczeń zdrowotnych.

Niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej, utworzone przez spółki z o.o. na podstawie przepisów ustawy o ZOZ, nie stawały się więc automatycznie odrębnymi podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Konieczne było jeszcze spełnienie warunków świadczących o wyodrębnieniu tychże zakładów dla celów podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych.

W tym kontekście wskazać należy, że podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych może być taka jednostka organizacyjna bez osobowości prawnej, która posiada zdolność generowania dochodu podatkowego – zasadniczo – z tytułu uprawianej działalności.

Zwrócić trzeba uwagę, że, w świetle art. 9 u.p.d.o.p., podatnicy, a więc także podatnicy będący jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z obowiązującymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m u.p.d.o.p. Na podstawie art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p. dochodem jest, z zastrzeżeniem art. 10 i 11 tej ustawy, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania,

osiągnięta w roku podatkowym. Tak określony dochód stanowi przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Możliwość przypisania dochodu określonej jednostce wymaga, aby czynności związane z uzyskaniem przychodu oraz ponoszeniem kosztów realizowała ona samodzielnie, a zatem ażeby samodzielnie występowała w obrocie.

Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez spółkę z o.o. na podstawie przepisów ustawy o ZOZ mógł więc zostać uznany, jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (a tym samym mógł korzystać ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.), jeżeli posiadał zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania oraz odrębny majątek i został wyodrębniony ze struktur założyciela. Był zorganizowany w stopniu umożliwiającym samodzielne występowanie w obrocie, tj. spełniał warunki świadczące o jego wyodrębnieniu dla celów podatkowych. Wyodrębnienie to nie mogło mieć więc przy tym jedynie charakteru formalnego (*vide* – wyroki NSA z dnia 10 lutego 2015 r. – sygn. akt II FSK 217/13 i sygn. akt II FSK 614/14 oraz wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 marca 2018 r. sygn. akt I SA/GL 1221/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej powinien ponadto podlegać obowiązkowi ewidencyjnemu oraz otrzymać numer identyfikacji podatkowej na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (aktualny adres publikacyjny: Dz. U. z 2017 r., poz. 869 ze zm.).

Innymi słowy, n.z.o.z. musiał zostać faktycznie wydzielony ze struktury jednostki założycielskiej oraz wyróżniać się taką organizacją, która umożliwiała samodzielne udzielanie przez niego świadczeń zdrowotnych oraz funkcjonowanie w obrocie prawnym.



W przypadku zatem, gdy z okoliczności konkretnej sprawy wynikało, iż n.z.o.z., wydzielony ze struktur spółki z o.o. będącej jego założycielką, jest odrębnym, samodzielnie funkcjonującym podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przysługiwało mu prawo skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (oczywiście, o ile spełnił określone w tym przepisie warunki konieczne do zastosowania przedmiotowego zwolnienia).

Wspólnicy spółki z o.o., nadając statut utworzonemu przez tę spółkę n.z.o.z., rozstrzygali o stopniu jego samodzielności, wyodrębnienia, które wpływało na jego podmiotowość podatkową. Wspólnicy mogli zatem przesądzić o odrębnym opodatkowaniu tegoż zakładu poprzez odpowiednie postanowienia statutu, stwarzające podstawy do traktowania zakładu jako odrębnej jednostki organizacyjnej, niemającej osobowości prawnej i podlegającej podatkowi dochodowemu od osób prawnych na podstawie art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p.

Gdyby utworzony przez spółkę z o.o. n.z.o.z. został wyodrębniony przez tę spółkę z jej struktur w ten sposób, iż zawierałby umowy o świadczenie usług zdrowotnych, dokonywał nabycia środków trwałych, posiadał odrębną ewidencję rachunkową i podatkową, był stroną stosunków pracy, stroną umów najmu, leasingu, zleceń, rachunków bankowych oraz polisy ubezpieczeniowej odpowiedzialności cywilnej – spełniałby warunki wyodrębnienia ze struktur spółki-założycielki pozwalające na uznanie go za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych uprawnionego do korzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. (*vide* – wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2018 r., sygn. II FSK 3564/15, LEX nr 2473633 i powołane tam wcześniejsze orzecznictwo sądów administracyjnych).

Od decyzji spółki-założycielki uzależnione było więc, czy utworzony przez nią n.z.o.z. zostanie wyodrębniony z jej struktur w takim stopniu, iż będzie spełniał warunki do uznania go za odrębnego od tejże spółki podatnika podatku dochodowego od osób prawnych uprawnionego do zwolnienia podatkowego z art.

17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., czy też nie, i w takim przypadku podlegałby opodatkowaniu w ramach opodatkowania tejże spółki.

Należy ponadto zwrócić uwagę, iż możliwość utworzenia zakładu opieki zdrowotnej przez krajową osobę prawną (w tym spółkę z o.o.) została wprowadzona ustawą z dnia 20 czerwca 1997 r. o zmianie ustawy o zakładach opieki zdrowotnej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 661 ze zm.), która weszła w życie z dniem 5 grudnia 1997 r.

Regulacja wyłączająca możliwość skorzystania przez spółki ze zwolnienia podatkowego, przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., w istocie obowiązywała zaś od daty wejścia w życie tej ustawy, tj. już od 1 stycznia 1992 r.

W okresie przed 1 stycznia 2007 r. wynikało to z treści art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., który w pierwotnym brzmieniu stanowił:

*Art. 17. Wolne od podatku są:*

(...);

*4) dochody podatników - z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni oraz spółek - 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, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku po nim następującym na te cele; (...).*

Z dniem 1 stycznia 1995 r. przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. otrzymał brzmienie:

*Art. 17. Wolne od podatku są:*

(...);

4) *dochody podatników - z wyłączeniem przedsiębiorstw państwowych, spółdzielni oraz spółek - 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 przeznaczonych na te cele; (...).*

Z dniem 1 stycznia 1997 r. przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. otrzymał zaś aktualnie obowiązujące brzmienie, przytoczone wcześniej w niniejszym stanowisku.

**W okresie, w którym dopuszczona została możliwość tworzenia przez spółki z o.o. niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej, obowiązywało już zatem unormowanie wyłączające możliwość zastosowania w spółkach z o.o. przepisu art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.**

Zarazem istniejący wówczas stan prawny – jak to należy po raz kolejny podkreślić – dopuszczał możliwość takiego wyodrębnienia organizacyjno-majątkowego przez spółkę z o.o., utworzonego przez nią (jako podmiot założycielski), niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej, aby zakład ten był – w świetle u.p.d.o.p. – traktowany jako samodzielny podatnik podatku dochodowego od osób prawnych mogący korzystać ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy.

W latach 2008 – 2010, tj. w okresie, którego dotyczą skargi konstytucyjne w niniejszej sprawie, spółki z o.o. mogły więc dokonać wyboru formuły opodatkowania założonych przez nie i prowadzonych niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej.

Ustawodawca nie zaskoczył skarżących spółek, które mogły dostosować swoje interesy majątkowe do istniejących rozwiązań legislacyjnych.

**Skarżące mogły więc dokonać takiego wyodrębnienia utworzonych przez siebie n.z.o.z. (a tym samym wyboru odpowiedniej formuły opodatkowania tychże zakładów), przy którym zakłady te mogły korzystać z prawa do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.**

Zauważyć ponadto trzeba, iż wskazane wyodrębnienie ze struktur spółki z o.o. utworzonego przez nią n.z.o.z, jako samodzielnego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, nie wykraczało poza możliwości spółek z o.o. jako podmiotów prowadzących działalność.

Należy bowiem zakładać, że spółki kapitałowe tworzące i utrzymujące n.z.o.z. działały w obrocie gospodarczym w sposób trwały i profesjonalny, znając jego prawne i ekonomiczne uwarunkowania, także w sferze działalności związanej z ochroną zdrowia. Były w stanie stosunkowo szybko ocenić ich rentowność, bilansując koszty i przychody.

Kwestionowana regulacja nie stanowiła dla podatników – spółek z o.o. będących założycielami i utrzymujących n.z.o.z. *pułapki* prawnej i nie uniemożliwiała im przewidywania skutków podatkowych niewyodrębnienia tychże zakładów, jako odrębnego, samodzielnego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

Nie można także uznać, że zaskarżona regulacja kreowała rozwiązania niesłużące realizacji zamierzonych przez normodawcę celów, które to rozwiązania byłyby nadmiernie uciążliwe dla podatników i nie pozostawały w odpowiedniej proporcji do korzyści wynikających z ich wprowadzenia.

Dobro chronione, jakim jest zapewnienie właściwego funkcjonowania systemu owych zwolnień, jest oczywiście wyższe aniżeli dobro poświęcane, a więc wykluczenie możliwości skorzystania przez spółki z o.o. ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., które mogły prowadzić także inną działalność, aniżeli związana bezpośrednio z ochroną zdrowia, oraz – co należy po raz kolejny podkreślić – tworząc n.z.o.z., mogły je

wyodrębnić ze swoich struktur w taki sposób, iż zakłady te miałyby prawo do przedmiotowego zwolnienia.

W świetle powyższych okoliczności, w szczególności uwzględniając wskazaną swobodę ustawodawcy w stanowieniu zwolnień podatkowych, ingerencji ustawodawcy, polegającej na pozbawieniu spółek z o.o. prawa do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., nie można uznać za nieproporcjonalną w stopniu naruszającym standardy konstytucyjne.

Reasumując, brak jest podstaw do przyjęcia, iż kwestionowana regulacja jest niezgodna z wzorcami z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Kwestionowana regulacja nie narusza także wzorców z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Jak wcześniej wskazano, w niniejszej sprawie Skarżące upatrują niezgodności z wymienionymi wzorami kontroli w tym, iż zaskarżone unormowanie – pozbawiając spółki z o.o., które na podstawie przepisów ustawy o ZOZ założyły i utrzymywały n.z.o.z., prawa do zwolnienia podatkowego z art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. – doprowadziło do nieuzasadnionego zróżnicowania sytuacji prawnopodatkowej tychże spółek, przede wszystkim w stosunku do samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej (str. 3 uzasadnienia skarg konstytucyjnych).

Podnieść trzeba, iż wyrażona w art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej zasada równości wobec prawa polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Konstytucyjna zasada równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie podmiotów, które takiej cechy nie posiadają. Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do

których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz ustalenia, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi podobieństwo tych sytuacji, stanowiące przesłankę zastosowania zasady równości. Dopiero stwierdzenie, że sytuacje podobne zostały przez prawo potraktowane odmiennie, wskazuje na możliwość naruszenia zasady równości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57; 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 28).

Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest konstytucyjnie dopuszczalne, ale musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Musi mieć też charakter proporcjonalny, tj. waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, powinna pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – powołane wcześniej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, *[w]łasność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.*

Przepis ten nie tylko nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie

prawnej. Zawiera konstytucyjną wytyczną dla ustawodawcy, obowiązującą podczas regulowania zasad ochrony wskazanych w nim praw. Nakazuje bowiem, aby była ona równa dla wszystkich, nie rzutuje natomiast na samą treść chronionych praw, której określenie należy każdorazowo do kompetencji ustawodawcy. Obowiązki ustawodawcy, wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji, mają dwojaki charakter. W wymiarze pozytywnym powinien on ustanowić przepisy i procedury udzielające równej ochrony prawnej prawom majątkowym, a w wymiarze negatywnym jest obowiązany powstrzymać się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać.

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji zawiera jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Z tych względów przepis ten powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie ustawy zasadniczej). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (*vide* – L. Garlicki, komentarz do art. 64, [w:] L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016 r., str. 610, oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 15 grudnia 2004 r., sygn. K 2/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 117; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107; 25 września 2014 r., sygn. SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014,

poz. 95; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11).

Wynikająca z art. 84 Konstytucji reguła kształtowania podatków według zasady równości została już omówiona w niniejszym stanowisku.

W tym miejscu przypomnieć jedynie należy, iż, w świetle wskazanej reguły, dopuszczalne jest uzasadnione zróżnicowanie przez ustawodawcę sytuacji prawnopodatkowej podmiotów obciążonych obowiązkiem podatkowym.

Przyjęcie, iż jest to niedopuszczalne, oznaczałoby, że każde obciążenie podatkiem albo zwolnienie podatkowe, niemające charakteru powszechnego, należałoby oceniać jako niezgodny z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi zamach na prawa majątkowe podmiotów zobowiązanych do zapłaty podatku bądź pozbawionych prawa do przewidzianego przez ustawodawcę zwolnienia z obowiązku płacenia podatku.

Ocena zgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji wymaga odniesienia się do spółek z o.o. i zakładów opieki zdrowotnej (publicznych i niepublicznych) w kontekście określenia zakresu i formy prowadzonej przez nie działalności, jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Jak wcześniej wskazano, spółki z o.o. mogły być powołane w każdym celu, który nie jest zabroniony przez ustawę (art. 151 k.s.h.).

Przepisy prawa regulujące działalność spółek z o.o. nie ograniczały więc zakresu prowadzonej przez nie działalności. Mogły one zatem wykonywać każdego rodzaju działalność, o ile nie była ona zakazana ustawowo. W szczególności spółki z o.o. mogły założyć niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej (art. 8 ust.1 pkt 7 ustawy o ZOZ), jako wyodrębnione z ich struktur jednostki organizacyjne uprawnione do wykonywania świadczeń zdrowotnych.

Pod rządami ustawy o ZOZ spółki z o.o. nie mogły samodzielnie wykonywać świadczeń zdrowotnych. Mogły to czynić, jak już wskazano, jedynie poprzez utworzone przez siebie n.z.o.z.



Zgodnie bowiem z art. 4 tej ustawy, *świadczenia zdrowotne mogą być udzielane przez zakłady opieki zdrowotnej oraz przez osoby fizyczne wykonujące zawód medyczny lub przez grupową praktykę lekarską, grupową praktykę pielęgniarek, położnych na zasadach określonych w odrębnych przepisach.*

Przepis ten określał podmioty uprawnione do udzielania świadczeń zdrowotnych. Wyliczenie w nim zawarte tworzy pewien zamknięty katalog, z czego wynika, iż – niejako *a contrario* – podmioty w nim niewymienione nie powinny być udzielać świadczeń zdrowotnych. Świadczenia zdrowotne mogły być zatem realizowane albo przez zakłady opieki zdrowotnej, albo przez osoby fizyczne (*vide* – M. Dercz, T. Rek, *Ustawa o zakładach opieki zdrowotnej. Komentarz, op. cit.*, komentarz do art. 2, LEX/el).

Przepis art. 3 ustawy o ZOZ definiował świadczenia zdrowotne jako *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:*

- 1) *badaniem i poradą lekarską;*
- 2) *leczeniem;*
- 3) *badaniem i terapią psychologiczną;*
- 4) *rehabilitacją leczniczą;*
- 5) *opieką nad kobietą ciężarną i jej płodem, porodem, położeniem oraz nad noworodkiem;*
- 6) *opieką nad zdrowym dzieckiem;*
- 7) *badaniem diagnostycznym, w tym z analityką medyczną;*
- 8) *pielęgnacją chorych;*
- 9) *pielęgnacją niepełnosprawnych i opieką nad nimi;*
- 10) *opieką paliatywno-hospicyjną;*
- 11) *orzekaniem i opiniowaniem o stanie zdrowia;*
- 12) *zapobieganiem powstawaniu urazów i chorób poprzez działania profilaktyczne oraz szczepienia ochronne;*

13) czynnościami technicznymi z zakresu protetyki i ortodoncji;

14) czynnościami z zakresu zaopatrzenia w przedmioty ortopedyczne i środki pomocnicze.

W myśl art. 2 ust. 1 u.z.o.z., [z]akładem opieki zdrowotnej jest:

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 urządzonym, 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;

7) <sup>(2)</sup> (uchylony);

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.

Przepis ten wymienia jednostki organizacyjne, które są zakładami opieki zdrowotnej.

Jeśli chodzi o samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, mogły one zostać powołane i utrzymywane wyłącznie w celu prowadzenia działalności w zakresie ochrony zdrowia, w szczególności świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia (art. 1 ust. 1 – 3 u.z.o.z.).

W przeciwieństwie do spółek z o.o., nie mogły one prowadzić innego rodzaju działalności. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej nie mogły też założyć zakładu opieki zdrowotnej (art. 8 ust. 1a ustawy o ZOZ).

Ustawa o ZOZ nakładała na zakłady opieki zdrowotnej określone wymogi organizacyjne, kadrowe, sanitarne i lokalowe (art. 9, art. 10, art. 18, art. 32g – 32l).

SPZOZ mogły udzielać zamówień na świadczenia zdrowotne m.in. niepublicznym zakładom opieki zdrowotnej (art. 35 ust. 1 u.z.o.z.).

Zgodnie z art. 35b ust. 1 u.z.o.z., samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej, utworzony przez organy i podmioty określone w art. 8 ust. 1 pkt 1-3b u.p.d.o.p., prowadzony był *w formie samodzielnego zakładu, pokrywającego z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów koszty działalności i zobowiązań.*

Publiczny zakład opieki zdrowotnej, utworzony przez organ określony w art. 8 ust. 1 pkt 1-3 u.p.d.o.p., mógł być przy tym prowadzony także w formie jednostki budżetowej lub instytucji gospodarki budżetowej, jeżeli prowadzenie tego zakładu w formie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej byłoby niecelowe lub przedwczesne (art. 35c u.z.o.z.).

Zakres działalności spółek z o.o. oraz SPZOZ wpływały bezpośrednio na ich status podatkowy, jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, jako podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, mogły prowadzić – co należy ponownie podkreślić – wyłącznie działalność realizującą cele określone w przepisach ustawy o ZOZ i tylko tego rodzaju działalność mogła być ich źródłem dochodów.

Spółki z o.o. mogły natomiast prowadzić, obok utrzymywania utworzonych przez siebie n.z.o.z., każdą inną działalność niezwiązaną z ochroną zdrowia. Mogły więc czerpać dochody ze wszystkich podejmowanych przedsięwzięć, w tym także niezwiązanych z ochroną zdrowia.

Zauważyć ponadto należy, iż w sytuacji, gdy spółki z o.o. mogły czerpać swoje przychody i dochody z różnych źródeł i różnej przedmiotowo działalności, ich dochodem w podatku dochodowym od osób prawnych była nadwyżka sumy przychodów ze wszystkich źródeł nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Mogło to prowadzić do sytuacji, w której w razie uzyskania dochodu z jednego źródła przychodów (np. niezwiązanego z ochroną zdrowia) spółki mogły pomniejszyć go o stratę wynikającą z działalności związanej z utrzymywaniem n.z.o.z. – w celu korzystniejszego opodatkowania uzyskanego dochodu.

W niniejszej sprawie naruszenia wzorców z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji można byłoby upatrywać jedynie w sytuacji, w której prawodawca, w zaskarżonej regulacji, dokonałby dyskryminujących dyferencjacji w ramach jednolitej kategorii podmiotów uprawnionych do przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p. zwolnienia podatkowego.

Przedstawiona argumentacja pozwala zaś na uznanie, iż sytuacja prawnopodatkowa spółek z o.o. oraz SPZOZ (a także utworzonych przez spółki z o.o. niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej wyodrębnionych z ich struktur w sposób pozwalający na skorzystanie przez te zakłady z prawa do zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.) jest odmienna.

W świetle przyjętej przez ustawodawcę w zaskarżonej regulacji cechy relewantnej, jaką jest prowadzenie działalności w zakresie ochrony zdrowia w formie spółki z o.o., konstytucyjnie dopuszczalne było zatem zróżnicowanie podmiotów działających w tej formie oraz SPZOZ w prawie do skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p.

Za konstytucyjnością kwestionowanej regulacji przemawia przy tym okoliczność, iż rozumienie zasady równości i ustalenie granic działań prawodawczych z niej wynikających 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 różnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to różnicowanie, i tym większa winna być gotowość Trybunału Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych.

Priorytet przyznawany jest przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np., do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych. Równość wobec prawa to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium różnicowania podmiotów. Ustawodawcy przysługuje przy tym swoboda co do określenia cechy relewantnej, według której dokonywane jest różnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów. Przyjmować należy domniemanie, że ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z Konstytucją, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje korzystają z owego domniemania (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47 i 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57 oraz L. Garlicki, komentarz do art. 32, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, op. cit.*, str. 114 – 115).

Jak już wcześniej kilkakrotnie podniesiono, zwolnienie przewidziane w art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., tak jak każde zwolnienie podatkowe, ma charakter wyjątku od zasady powszechności obowiązku podatkowego. Daje to ustawodawcy – dopuszczalną konstytucyjnie – daleko idącą swobodę w doborze kryterium, w oparciu o które wyodrębnił on podmioty pozbawione prawa do przedmiotowego zwolnienia. W tym kontekście odpowiednie zastosowanie ma powołana wcześniej argumentacja dotycząca braku podstaw do przypisywania szczególnej (konstytucyjnej) rangi prawnej instytucji zwolnień podatkowych.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż przepis art. 17 ust. 1c pkt 1 u.p.d.o.p. dotyczy również przedsiębiorstw państwowych i spółdzielni.

W odniesieniu do tych podmiotów ustawodawca nie zróżnicował zatem sytuacji prawnopodatkowej spółek z o.o.

Za zgodnością kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji przemawia także wskazana wcześniej możliwość wyodrębnienia przez spółki z o.o. utworzonych przez nie n.z.o.z. w taki sposób, aby uzyskały one status samodzielnych podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

W odniesieniu do wzorca z art. 84 Konstytucji na marginesie zauważyć należy, iż kwestionowana regulacja, wyłączająca możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego, w istocie służy realizacji wynikającej z tegoż wzorca reguły równego opodatkowania. Zwolnienie podatkowe jest bowiem wyjątkiem od tej zasady.

W świetle powołanej argumentacji zasadne jest uznanie, iż zaskarżona regulacja jest zgodna z art. 32 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Robert J. Orland*  
Zastępca Prokuratora Generalnego