

Oświadczenie złożone przez senatora Tadeusza Arłukowicza na 46. posiedzeniu Senatu w dniu 18 grudnia 2013 r.

Oświadczenie skierowane do ministra zdrowia Bartosza Arłukowicza, do ministra finansów Mateusza Szczurka oraz do minister nauki i szkolnictwa wyższego Leny Kolarskiej-Bobińskiej

Szanowna Pani Minister! Szanowni Panowie Ministrowie!

Specjalistyczna Lecznica Stomatologiczna Uniwersytetu Medycznego w Białymstoku Spółka z o.o. jest zainteresowana rozstrzygnięciem bardzo istotnej dla niej kwestii podatkowej.

Czy jako spółka z o.o. utworzona przez uczelnię medyczną (Uniwersytet Medyczny w Białymstoku) na mocy przepisów ustawy o działalności leczniczej i działająca na bazie otrzymanej w formie aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa, to jest niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej uczelni medycznej zlikwidowanego w związku z wymienioną ustawą o działalności leczniczej, może korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych?

Z wykładni literalnej przepisów art. 17 ust. 1 pkt 4, w związku z art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wynika, iż spółka z o.o. nie może korzystać ze zwolnienia od podatku. Prowadzi to do sytuacji, w której ustawodawca dyskryminuje podatników prowadzących działalność naukową i działalność w zakresie ochrony zdrowia w formie spółki z o.o., pomimo że forma ta została narzucona przepisami prawa rangi ustawowej.

I. Opis stanu faktycznego

Specjalistyczna Lecznica Stomatologiczna Uniwersytetu Medycznego w Białymstoku Spółka z o.o. została utworzona na mocy umowy spółki z dnia 23 kwietnia 2012 r. Do Krajowego Rejestru Sądowego Sądu Rejonowego w Białymstoku XII Wydział Gospodarczy została wpisana w dniu 24 maja 2012 r.

Spółka ta została założona przez Uniwersytet Medyczny w Białymstoku na podstawie art. 6 ust. 6 ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej i uchwały Senatu Uniwersytetu Medycznego w Białymstoku nr 28/12 z 18 kwietnia 2012 r. Udziały w spółce zostały w całości objęte przez Uniwersytet Medyczny w Białymstoku. Przedmiotem wkładu była gotówka, ale był też wkład niepieniężny w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa, Niepublicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej Specjalistyczna Lecznica Stomatologiczna Uniwersytetu Medycznego w Białymstoku.

Poprzednio podatnik był samofinansującą się jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, utworzoną przez uczelnię medyczną i jako niepubliczny zakład opieki zdrowotnej korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych, przeznaczając osiągnięty dochód podatkowy na cele statutowe. W związku z wejściem w życie ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej musiał on być przez uczelnię zlikwidowany, a następnie Uniwersytet Medyczny, wypełniając postanowienia ustawy (art. 6 ust. 6), utworzył na jego bazie spółkę z o.o.

Przedstawione działania uczelni medycznej podyktowane były koniecznością realizacji przepisów ustawy o działalności leczniczej, a mianowicie:

– art. 6 ust. 6, w myśl którego uczelnia medyczna nie może być podmiotem leczniczym, a może jedynie utworzyć i prowadzić podmiot leczniczy w formie spółki kapitałowej;

– art. 205 i 206, zgodnie z którym działające do dnia wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej (do 1 lipca 2011 r.) niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej stają się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych, a podmioty prowadzące zakłady opieki zdrowotnej w dniu wejścia w życie ustawy miały obowiązek dostosowania swojej działalności do przepisów ustawy w terminie do dnia 31 grudnia 2012 r. (przed zmianą ustawy był to termin do 30 czerwca 2012 r.).

Zakres działalności utworzonej spółki z o.o. obejmuje te same czynności, które wykonywał NZOZ. Ponadto spółka otrzymała w aportcie od uczelni cały majątek NZOZ jako zorganizowaną część przedsiębiorstwa, a więc nie tylko majątek rzeczowy, ale także markę, doświadczenie oraz klientów.

Od dnia wniesienia NZOZ jako zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki z o.o. – zarówno spółka, jak i uczelnia medyczna są odrębnymi osobami prawnymi – łączy je jedynie powiązanie kapitałowe. Spółka z o.o. ma także w swojej nazwie nazwę uczelni i zgodnie z umową spółki ma prawo używać jej logo.

Ponadto na podstawie umowy zawartej z Uniwersytetem Medycznym w Białymstoku w spółce jako podmiocie leczniczym i na jego bazie – w wykonaniu przepisów ustawy o działalności leczniczej z 15 kwietnia 2011 r. – Uniwersytet Medyczny w Białymstoku prowadzi działalność dydaktyczną i badawczą w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia.

Z zawartej umowy wynikają następujące zasady:

- zadania dydaktyczne i badawcze w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych wykonywane są przez zatrudnionych przez uczelnię nauczycieli akademickich oraz pracowników niebędących nauczycielami akademickimi (wykaz pracowników stanowi załącznik do umowy);
- nauczyciele akademicy będący lekarzami udzielają świadczeń zdrowotnych w spółce będącej podmiotem leczniczym i na jej rzecz na podstawie umowy cywilnoprawnej;
- Uniwersytet Medyczny udostępnia spółce (podmiotowi leczniczemu) majątek ruchomy będący jego własnością do wyłącznej realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych;
- wszelkie koszty związane z eksploatacją wyposażenia oraz między innymi koszty materiałów, narzędzi, a także koszty rejestracji pacjentów, utylizacji odpadów medycznych i sprzątanía pomieszczeń, w których są wykonywane zadania dydaktyczne i badawcze w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, ponosi spółka (podmiot leczniczy);
- zajęcia dydaktyczne prowadzone przez uczelnię w spółce (podmiocie leczniczym) wynikają z planu studiów, organizację zajęć dydaktycznych wynikającą z wymienionych planów w postaci semestralnego harmonogramu zajęć dydaktycznych uczelnia poprzez upoważnione osoby przedkłada prezesowi spółki;
- uczelnia prowadzi prace badawcze wynikające z planu prac naukowo-badawczych, o którym informuje prezesa zarządu spółki i który powinien być z nim uzgodniony;
- z tytułu realizacji umowy, to jest za obsługę dydaktyczną, spółka za każdy miesiąc otrzymuje środki finansowe na podstawie faktury w wysokości stałej kwoty wynikającej z umowy.

Umowa z uniwersytetem jest wynikiem przepisów ustaw regulujących działalność szkół wyższych (ustawa z 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym) oraz ustawy o działalności leczniczej, wykluczającej możliwość funkcjonowania NZOZ jako jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej utworzonej przez uczelnię medyczną oraz nieuznającej za podmiot leczniczy uczelni medycznej.

Należy podkreślić, iż kształcenie studentów medycyny wymaga organizowania praktycznych zajęć dydaktycznych, w trakcie których, pod nadzorem i we współpracy z nauczycielami akademickimi – lekarzami, studenci praktycznie poznają tajemnice wykonywania zawodu (w przypadku stomatologii – nauka i uczestnictwo w trakcie świadczonych usług zdrowotnych z tego zakresu), a profesjonalne wykonywanie zawodu lekarza, w tym nauki tego zawodu, zgodnie z ustawą o działalności leczniczej, możliwe jest jedynie w ramach podmiotu leczniczego. Za działalność leczniczą uznana została także realizacja zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia (art. 3 ust. 2 pkt 2 ustawy o działalności leczniczej), a podmiot, który tę działalność wykonuje, uczestniczy w przygotowywaniu osób do wykonywania zawodu medycznego i kształceniu osób wykonujących zawód medyczny na zasadach określonych w odrębnych przepisach regulujących kształcenie tych osób (art. 3 ust. 3 wymienionej ustawy).

Ustawa o działalności leczniczej określa uczelnię medyczną jako publiczną uczelnię prowadzącą działalność dydaktyczną i badawczą w dziedzinie nauk medycznych (art. 2 pkt 13). Jednakże wśród podmiotów leczniczych (art. 4 ust. 1) ustawa ta nie wymienia uczelni (katalog podmiotów jest zamknięty), a jedynie w art. 6 ust. 6 przyznaje uczelni medycznej prawo utworzenia i prowadzenia podmiotu leczniczego w formie spółki kapitałowej.

Uniwersytet Medyczny w Białymstoku dokonał likwidacji NZOZ Specjalistycznej Lecznicy Stomatologicznej Uniwersytetu Medycznego w Białymstoku. Zakład do dnia likwidacji wykonywał zadania identyczne jak określone przedstawioną na wstępie umową, wypełniając przepis art. 206 ustawy o działalności leczniczej. Na jego bazie, wnosząc zorganizowaną część przedsiębiorstwa aportem, na mocy art. 6 ust. 6 wymienionej ustawy, utworzono spółkę z o.o. będącą podmiotem leczniczym, która prowadzi działalność leczniczą polegającą także na realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia, a tym samym wykonuje na rzecz uczelni usługę, która jest podstawowym zadaniem uczelni w zakresie kształcenia studentów (art. 13 ust. 1 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym).

Regulacje szczególne dotyczące działalności leczniczej obejmującej realizację zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia określa rozdział 4 ustawy o działalności leczniczej.

Zgodnie z art. 89 tej ustawy podmiot leczniczy utworzony przez uczelnię medyczną:

– wykonuje działalność leczniczą polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych i na realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia;

– jest obowiązany do realizacji zadań polegających na kształceniu przed- i podyplomowym w zawodach medycznych, w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia;

– jest obowiązany do udostępnienia uczelni medycznej jednostek organizacyjnych niezbędnych do prowadzenia kształcenia przed- i podyplomowego w zawodach medycznych, co następuje na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej pomiędzy uczelnią medyczną a podmiotem wykonującym działalność leczniczą.

Na podstawie art. 90 uczelnia medyczna jest obowiązana do przekazywania udostępniającemu środków finansowych na realizację zadań dydaktycznych i badawczych, a z kolei środki finansowe niezbędne do wykonywania zadań uczelniom publicznym zapewniają na zasadach określonych w ustawie władze publiczne (art. 15 ust. 1 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym).

Ważny w tej kwestii jest również art. 114 ust. 1 pkt 7 ustawy o działalności leczniczej, z którego wynika, iż podmiot wykonujący działalność leczniczą, do której zalicza się także realizację zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia, może otrzymać środki publiczne z przeznaczeniem na pokrycie kosztów kształcenia i podnoszenia kwalifikacji osób wykonujących zawody medyczne, przy czym środki finansowe można uzyskać na podstawie umowy zawartej z innym podmiotem uprawnionym do finansowania tych zadań na podstawie odrębnych przepisów (art. 115 ust. 1 pkt 2), a więc także z uczelni medycznej, co potwierdza zawarta z uniwersytetem umowa.

Zgodnie z umową spółki przedmiotem jej działalności jest:

– praktyka lekarska ogólna;

– praktyka lekarska specjalistyczna;

– praktyka lekarska dentystyczna;

– pozostała działalność w zakresie opieki zdrowotnej, gdzie indziej niesklasyfikowana;

– pozostałe pozaszkolne formy edukacji, gdzie indziej niesklasyfikowane;

– działalność wspomagająca edukację;

– pozostałe doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania;

– badania naukowe i prace rozwojowe w dziedzinie nauk społecznych i humanistycznych;

– badania naukowe i prace rozwojowe w dziedzinie pozostałych nauk przyrodniczych i technicznych.

Uzasadnia to twierdzenie, że spółka z o.o. utworzona przez uczelnię medyczną wykonuje zadania statutowe w zakresie ochrony zdrowia i działalność naukową. Forma prowadzenia działalności – spółka z o.o. – została tu narzucona przez ustawę o działalności leczniczej. Spółka wykonuje w części zadania uczelni medycznej uregulowane w ustawie – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz w ustawie o działalności leczniczej.

Spółka nie jest uczelnią, jednakże jako podmiot leczniczy wykonuje na rzecz uczelni usługi, które są częścią zadań uczelni. Poza tym zadania te wykonywane są wyłącznie przez nauczycieli akademickich zatrudnionych przez uczelnię, zgodnie z planem studiów oraz semestralnym harmonogramem zajęć dydaktycznych, a także z wykorzystaniem udostępnionego przez uczelnię majątku. Spółka działa więc jak uczelnia, zwłaszcza że celem jej powołania było tylko i wyłącznie zapewnienie realizacji zadań statutowych uczelni w zakresie kształcenia studentów medycyny i zostało to wymuszone przez ustawodawcę. Uczelnia, uzyskując dochody, na mocy art. 17 ust. 1 pkt 4 korzysta ze zwolnienia od podatku, przeznaczając uzyskany dochód na cele naukowe. Podobnie inne podmioty niebędące spółkami, świadczące usługi zdrowotne, uzyskujące dochody i przeznaczające je na cele ochrony zdrowia nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, korzystając z wymienionego przepisu.

Tymczasem czytany literalnie przepis art. 17 ust. 1c ustawy o podatku dochodowym wskazuje, że spółka z tego zwolnienia skorzystać nie może. Obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych obniży zysk spółki, który mógłby być przekazany bezpośrednio do uczelni medycznej lub wykorzystany w spółce na rozwój działalności dydaktycznej i naukowej prowadzonej przez uczelnię medyczną. Gdy spółka w danym roku osiągnie zysk i jeżeli zostanie on przeznaczony do podziału w formie dywidendy, to otrzyma go jedyny wspólnik – uczelnia medyczna, podmiot należący do sektora finansów publicznych.

Spółka z o.o., a także uczelnia medyczna jako jedyny wspólnik spółki czują się pokrzywdzone z powodu obciążenia podatkiem dochodowym. Zostały tu naruszone konstytucyjne zasady gwarancji ochrony praw nabytych oraz zasady sprawiedliwości podatkowej przejawiającej się w powszechności i równości opodatkowania. Prowadzący identyczną działalność niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej korzystał ze zwolnienia od podatku dochodowego od osób praw-

nych na podstawie wymienionego na wstępie art. 17 ust. 1 pkt 4. Tymczasem ustawodawca, wydając ustawę o działalności leczniczej, nie dość że zlikwidował możliwość funkcjonowania niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej, to jeszcze narzucił uczelniom medycznym jedną formę działalności podmiotu leczniczego, to jest formę spółki z o.o. Skoro inne podmioty lecznicze, niebędące spółkami z o.o., korzystają ze zwolnienia podatkowego, to zastosowanie tego ograniczenia w odniesieniu do spółki z o.o., której jedynym udziałowcem jest uczelnia medyczna, jest przejawem dyskryminacji podatkowej.

NSA, odnosząc się do kwestii ochrony zasady równości wobec prawa, w uzasadnieniu uchwały siedmiu sędziów z 15 czerwca 2011 r. (sygn. I OPS 1/11) wyjaśnił: „Z zasady równości wobec prawa wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP wynika nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej kategorii. W związku z tym wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą relevantną powinny być traktowane równo, bez zróżnicowań zarówno faworyzujących, jak i dyskryminujących”.

Opodatkowanie działalności leczniczej prowadzonej przez spółki z o.o. przy jednoczesnym zastosowaniu zwolnienia dla innych podmiotów leczniczych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych narusza także zasadę konkurencyjności, która jest jedną z podstawowych zasad państw członkowskich UE.

II. Proponowane zmiany prawne

Jak wynika z doktryny, przy dokonywaniu wykładni celowościowej przepis ustawy musi być tłumaczony tak, aby był najbardziej zdającym środkiem do osiągnięcia celu ustawy. Skoro ustawodawca zwolnił od podatku podatników, których celem statutowym jest na przykład ochrona zdrowia, pod warunkiem że dochód przeznaczony zostanie na określone cele, to jeżeli postępowanie spółki spełnia wszystkie przesłanki, wyłączenie jej ze zwolnienia tylko i wyłącznie ze względu na formę prawną byłoby niezgodne z tą wykładnią.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych wolne od podatku dochodowego są dochody podatników, których celem statutowym jest działalność w zakresie między innymi ochrony zdrowia i działalność naukowa – w części przeznaczony na te cele.

„Pod pojęciem działalności statutowej (...) należy rozumieć te rodzaje działalności, które ujęte zostały w (...) statucie. Jest to bezpośrednie rozumienie tego zwrotu, wynikające ze znaczenia użytego w nim słów i, jako takie, nie wymaga stosowania dalszych metod wykładni. (...) Określenie celów statutowych (...) pod kątem jej uprawnień podatkowych musi być precyzyjne i ściśle. Z podatkowego punktu widzenia chodzi tu bowiem o zwolnienie dochodu od podatku, a zatem zastosowanie instytucji będącej wyjątkiem od reguły, jaką jest opodatkowanie dochodów osób prawnych.” (wyrok z 4 lipca 2003 r. NSA w Katowicach, sygn. akt I SA/Ka 910/2002).

Wymienione zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli podatnik realizujący cel statutowy preferowany podatkowo (w tym przypadku w zakresie ochrony zdrowia lub działalności naukowej) osiągnie dochód podatkowy i następnie przeznaczy oraz wydatkuje go na cele statutowe, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów. Wykorzystanie dochodów na te cele nie jest ograniczone żadnym terminem wydatkowania środków.

Dochody wydatkowane na cele inne niż wymienione, na przykład na pozostałą działalność gospodarczą lub cele niezwiązane z ochroną zdrowia, nie podlegają zwolnieniu, i to bez względu na czas ich osiągnięcia.

Niestety w myśl art. 17 ust. 1c wymieniony na wstępie przepis art. 17 ust. 1 pkt 4 nie ma zastosowania w:

- przedsiębiorstwach państwowych, spółdzielniach i spółkach;
- przedsiębiorstwach komunalnych mających osobowość prawną, dla których funkcję organu założycielskiego pełnią jednostki samorządu terytorialnego lub ich jednostki pomocnicze utworzone na podstawie odrębnych przepisów;
- samorządowych zakładach budżetowych oraz jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych – jeżeli przedmiotem ich działalności jest zaspokajanie potrzeb publicznych pośrednio związanych z ochroną środowiska w zakresie wodociągów i kanalizacji, ścieków komunalnych, wysypisk i utylizacji odpadów komunalnych oraz transportu zbiorowego.

Należy jednakże podkreślić, iż w dalszych punktach art. 17 ust. 1 ustawy zwolnienia dla spółek zostały przewidziane. Dotyczy to między innymi zwolnienia określonego w pkt 4b i pkt 5, zgodnie z którymi wolne od podatku są:

- dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są kościelne osoby prawne – w części przeznaczony na cele wymienione w pkt 4a lit. b;

– dochody spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie ustawy – Prawo o stowarzyszeniach, a których celem statutowym jest działalność wymieniona w pkt 4 – w części przeznaczonej na te cele oraz przekazanej na rzecz tych organizacji.

Zwracam się do Państwa Ministrów o rozważenie możliwości podjęcia przez podległe Państwu resorty prac nad wprowadzeniem zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w postaci dodania zwolnienia przedmiotowego o następującej treści: wolne od podatku są dochody spółek, których jedynymi udziałowcami (akcjonariuszami) są publiczne uczelnie medyczne, prowadzące działalność dydaktyczną i badawczą w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia, w części przeznaczonej na te cele.

Z poważaniem
Tadeusz Arłukowicz