



Warszawa, dnia 24 stycznia 2014 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD6/0602/62/ORK/13/RWPD-144064

Pan
Bogdan Borusewicz
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

363

27.01.14

Bogdan Borusewicz

29.01.14

504

W odpowiedzi na pismo z dnia 19 grudnia 2013 r., przy którym przekazano oświadczenie złożone przez Pana Senatora Tadeusza Arłukowicza z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie możliwości zastosowania zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej działającego w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przedstawiam stanowisko w tej kwestii.

Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą korzystać ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przeznaczając dochody na realizację celów statutowych, w tym ochronę zdrowia.

Stosownie do tego przepisu, wolne od podatku są dochody podatników - z zastrzeżeniem ust. 1c - których celem statutowym jest działalność naukowa, naukowo-techniczna, oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów, kulturalna, w zakresie kultury fizycznej i sportu, ochrony środowiska, wspierania inicjatyw społecznych na rzecz budowy dróg i sieci telekomunikacyjnej na wsi oraz zaopatrzenia wsi w wodę, dobroczynności, ochrony zdrowia i pomocy społecznej, rehabilitacji zawodowej i społecznej inwalidów oraz kultu religijnego - w części przeznaczony na te cele.

Omawiane zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli dochód jest przeznaczony i - bez względu na termin - wydatkowany na cele określone w tym przepisie, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 5a.

Zwolnienie to, co do zasady, nie jest uzależnione od rodzaju uzyskiwanego dochodu. Ważny jest bowiem cel na jaki ten dochód jest przeznaczony, a nie źródło jego pochodzenia (działalność gospodarcza, statutowa).

Należy przy tym podkreślić, iż z tego zwolnienia nie mogą korzystać m.in. spółki kapitałowe. Ograniczenie to wynika wprost z treści art. 17 ust. 1c ww. ustawy, który stanowi, iż przepis 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,



- zakładach budżetowych i innych jednostkach organizacyjnych nie mających 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.

A zatem zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jest obwarowane licznymi zastrzeżeniami. Obejmuje tylko tę część dochodów, która przeznaczona zostanie na cele statutowe wskazane w tym przepisie. Ponadto, przepisy ograniczają zakres podmiotowy zwolnienia poprzez wyłączenie możliwości jego zastosowania do dochodów różnych grup podatników - czy to z uwagi na rodzaj ich działalności, czy też na określoną formę organizacyjną.

Z przedstawionego w oświadczeniu stanu faktycznego wynika, że spółka została utworzona na podstawie art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (t. j. Dz. U. z 2013 r., Nr 217) i uchwały senatu Uniwersytetu. Udziały w spółce zostały w całości objęte przez Uniwersytet, a przedmiotem wkładu była gotówka i wkład niepieniężny w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa, tj. niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej, podmiotami leczniczymi są m.in. przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.) we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej

- w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

Zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną – wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą (art. 4 ust. 1).

Zaznaczenia wymaga, że celem uregulowania statusu niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej, w art. 205 ustawy o działalności leczniczej wskazano, iż z dniem wejścia w życie tej ustawy niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej stają się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych.

Z dniem wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej dotychczasowe nzozy utraciły przypisywaną im odrębność organizacyjną od podmiotów je tworzących, bowiem z mocy prawa stały się przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych, zaś pracownicy zatrudnieni w tych zakładach stali się pracownikami odpowiednich podmiotów leczniczych (art. 210 ustawy o działalności leczniczej). Ustawa o działalności leczniczej nie posługuje się pojęciem „zakład opieki zdrowotnej”. Firmę podmiotu wykonującego działalność leczniczą, jak i strukturę organizacyjną jego przedsiębiorstwa określa regulamin organizacyjny, co wynika z art. 24 ustawy o działalności leczniczej. Ustawodawca zastrzegł ponadto, iż w przypadku gdy przepisy odrębne nakładają obowiązek na zakład opieki zdrowotnej albo przyznają takiemu zakładowi prawo, te obowiązki albo prawa dotyczą podmiotu leczniczego, zaś ilekroć w przepisach odrębnych jest mowa o zakładzie opieki zdrowotnej, rozumie się przez to przedsiębiorstwo podmiotu leczniczego (art. 218 ustawy o działalności leczniczej). Ustawa wymaga również, aby podmioty, które w dniu jej wejścia w życie prowadziły zakłady opieki zdrowotnej dostosowały swoją działalność do nowych przepisów w terminie 12 miesięcy od dnia wejścia jej w życie (tj. do dnia 1 lipca 2012 r.), z tym zastrzeżeniem, że termin na dostosowanie się do niektórych wymogów został określony odrębnie.

Niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, funkcjonujący w strukturze spółki z o. o., tj. podmiotu, który posiada status przedsiębiorcy, nie jest więc jednostką odrębną od tego podmiotu, czyli jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą. Zatem niepubliczny zakład opieki zdrowotnej nie może być uznany za samodzielny (odrębny od podmiotu posiadającego status przedsiębiorcy) podatnika na gruncie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podsumowując, skoro działalność podmiotu wymienionego w oświadczeniu prowadzona jest w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, a w art. 17 ust. 1c pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca wyraźnie wyłączył możliwość stosowania tego zwolnienia do podatników, którzy działają m. in. w formie spółek, dochód spółki nie może korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.



Z upoważnienia Ministra Finansów
SEKRETARZ STANU

Janusz Cichoń