



Warszawa, dnia 31. 10. 2013 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

DD6/033/139/MNX/13/RD-106351

Dyrektorzy Izb Skarbowych
Dyrektorzy Urzędów Kontroli
Skarbowej
wszyscy

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, przedstawiam wyjaśnienia w zakresie kwalifikowania niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej jako podatników podatku dochodowego od osób prawnych na gruncie art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, z późn. zm.) i stosowania do niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej zwolnienia podatkowego określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 tej ustawy, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 czerwca 2011 r.

Obowiązująca do dnia 30 czerwca 2011 r. ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn. zm.) dzieliła zakłady opieki zdrowotnej na publiczne i niepubliczne, w oparciu o kryterium podmiotu, który taki zakład tworzył. Zgodnie z art. 8 ust. 3 tej ustawy niepublicznym zakładem opieki zdrowotnej był 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.

Z przepisów o zakładach opieki zdrowotnej wynikało, iż niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jako wyodrębniony organizacyjnie zespół osób i środków majątkowych, był utworzony i utrzymywany w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia (art. 1 ust. 1). Zakład opieki zdrowotnej mógł być odrębną jednostką organizacyjną, częścią innej jednostki organizacyjnej lub jednostką organizacyjną podległą innej jednostce organizacyjnej (art. 2 ust. 2).

Pod rządami ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej zagadnieniem spornym była kwestia posiadania przez niepubliczny zakład opieki zdrowotnej statusu

podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, odrębnego od jednostki go tworzącej, a w konsekwencji dopuszczalności korzystania przez niepubliczny zakład opieki zdrowotnej ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Organy podatkowe stały na stanowisku, że będący częścią innej jednostki (np. spółki kapitałowej) niepubliczny zakład opieki zdrowotnej, nie jest odrębnym od osoby założyciela podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych - jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Zatem w konsekwencji, w ocenie tych organów, takim niepublicznym zakładom opieki zdrowotnej nie przysługiwało zwolnienie przedmiotowe określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Stanowisko powyższe nie znalazło akceptacji w orzecznictwie sądów administracyjnych. Mianowicie w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego m.in. z dnia: 8 października 2008 r., II FSK 978/07; 13 października 2011 r., II FSK 682/10; 5 kwietnia 2012 r., II FSK 1828/10; 26 kwietnia 2012 r., II FSK 1937/10; 27 sierpnia 2013 r., II FSK 2501/11 na bazie analizy przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej stwierdzono, że niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jest jednostką odrębną w stosunku do tworzącego go i utrzymującego podmiotu. A zatem, niepubliczny zakład opieki zdrowotnej utworzony przez osobę prawną, posiadający zdolność prawną, odrębną strukturę organizacyjną, odrębny przedmiot działania oraz majątek jest jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej mogą korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przy spełnieniu pozostałych warunków określonych w tej ustawie.

W związku z tym, iż stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne ma charakter ukształtowanej linii orzeczniczej powinno być ono uwzględniane w toku rozpatrywania spraw z zakresu podatku dochodowego. Należy zatem przyjąć, iż w stanie prawnym obowiązującym do dnia 30 czerwca 2011 r. niepubliczny zakład opieki zdrowotnej jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, mógł korzystać ze zwolnienia na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU

Maciej Grabowski