

MICHAŁ RADUŁA

Uniwersytet Wrocławski

SPZOZ JAKO PRZEDSIĘBIORCA W PRAWIE PODATKOWYM — REFLEKSJA W ŚWIETLE ORZECZNICTWA

SAMODZIELNY PUBLICZNY ZAKŁAD OPIEKI ZDROWOTNEJ JAKO PODMIOT LECZNICZY

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej¹ (dalej: u.d.l.) wprowadziła, w kontekście zorganizowanego systemu opieki zdrowotnej, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej (dalej: SPZOZ) w miejsce zakładów opieki zdrowotnej (dalej: ZOZ) funkcjonujących dotychczas na podstawie przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej². Zważywszy, że SPZOZ-y stanowią *novum* w rodzimym obrocie prawnym, należy jednak mieć na uwadze, że w aspekcie funkcjonalnym są to jednostki zbliżone do ZOZ-ów.

Wobec braku definicji normatywnej, pojęcie SPZOZ-u należy interpretować w zgodzie z dorobkiem doktryny oraz orzecznictwa. W świetle powyższego mowa o „wyodrębnionym organizacyjnie zespole osób i środków majątkowych, utworzonych i utrzymywanych w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia”³. Z uwagi na brak wyraźnego przyznania przez prawodawcę SPZOZ-om osobowości prawnej, ta problematyka była przedmiotem ożywionej dyskusji na polach naukowym i orzeczniczym. Przepisy ustawy o zakładach opieki zdrowotnej w art. 35b ust. 3 przyznawały wprost osobowość prawną SPZOZ-om z chwilą wpisu do Krajowego Rejestru Sądowego. Zdaniem autora słuszne jest opowiedzenie się za poglądem, że SPZOZ-y posiadają osobowość prawną. Nie sposób wszak zidentyfikować na gruncie obecnie obowiązującej ustawy o działalności leczniczej przepisu wyrażającego normę prawną odbierającą ten status SPZOZ-om, który nabyły na podstawie powyżej przywo-

¹ Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (Dz.U. 2011 Nr 112, poz. 654 ze zm.).

² Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 roku o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U. 1991 Nr 91, poz. 408 ze zm.).

³ J. Goździkowski, *Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej*, [w:] *Działalność lecznicza w praktyce*, red. D. Brzezińska-Grabarczyk *et al.*, Warszawa 2012, s. 34 n.

lanej regulacji ustawy o zakładach opieki zdrowotnej przyznającej SPZOZ-om osobowość prawną wraz z wpisem do KRS-u⁴. Nadto zasadność powyższego poglądu podkreśla unormowanie art. 67 ust. 3 *in fine* u.d.l. stanowiące o uzyskaniu osobowości prawnej przez SPZOZ powstały wskutek połączenia dwóch lub więcej SPZOZ-ów. Tego poglądu nie podzielił Sąd Apelacyjny w Krakowie, argumentując, że z dniem wejścia w życie ustawy o działalności leczniczej SPZOZ-y utraciły osobowość prawną⁵.

Przedkładany projekt ustawy o działalności leczniczej jest odpowiedzią na niewątpliwą konieczność wprowadzenia zmian, zarówno w zakresie [...] funkcjonowania podmiotów prowadzących działalność leczniczą [...] [c]elem projektowanej regulacji jest uporządkowanie i ujednoczenie form prawnych, w jakich udzielane są świadczenia zdrowotne⁶.

Oto motywacja prawodawcy z uzasadnienia projektu u.d.l., w przedmiocie zmian w zakresie podmiotów świadczących usługi zdrowotne⁷. Przepisy u.d.l. definiują zamknięty katalog podmiotów leczniczych, ustanawiając nimi przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (u.s.d.g.), samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, jednostki budżetowe, instytuty badawcze, fundacje i stowarzyszenia (stawiające sobie za cel ochronę zdrowia i przewidujące w statucie prowadzenie działalności leczniczej), a także jednostki organizacyjne tych stowarzyszeń, o ile posiadają osobowość prawną, kościoły, kościelne osoby prawne, związki wyznaniowe⁸. W efekcie ustawodawca przekreślił dotychczasowy dualny podział, w zakresie podmiotów funkcjonujących w obrębie systemu opieki zdrowotnej, na podmioty publiczne oraz podmioty niepubliczne. W sposób odrębny ustawodawca uregulował działalność leczniczą wy-

⁴ P. Rataj, P. Pietrolaj, *Wykonywanie działalności leczniczej na gruncie nowej ustawy przez podmioty lecznicze*, Dodatek specjalny do „Edukacji Prawniczej” 2012, nr 1, s. 1–28.

⁵ Wyrok z dnia 12 lipca 2011 r., sygn. akt I Aca 569/11: „1. Z dniem wejścia w życie ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej utraciły osobowość prawną. 2. Samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej uczestniczą w obrocie cywilnym i stają się podmiotem praw i obowiązków, a zatem posiadają zdolność prawną. Są one zatem jednostkami organizacyjnymi, do których stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych (art. 33¹ k.c.), a zgodnie z art. 64 § 1¹ k.p.c. posiadają zdolność sądową”.

⁶ [http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/430F945C6F0937D1C12577C200267BC8/\\$-file/3489-uzasadnienie.doc](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/430F945C6F0937D1C12577C200267BC8/$-file/3489-uzasadnienie.doc) s. 1 (dostęp: 31.07.2015).

⁷ Istota podmiotów leczniczych przejawia się w wykonywaniu działalności leczniczej, jej przedmiotem jest w głównej mierze świadczenie usług zdrowotnych, które prawodawca definiuje jako „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania” — art. 2 pkt 10 u.d.l. Działalność lecznicza jest — co do zasady — działalnością regulowaną w rozumieniu przepisów u.s.d.g. (art. 16 ust. 1 i 1a u.d.l. — działalnością regulowaną nie jest przykładowo działalność lecznicza wykonywana jako działalność charytatywno-opiekuńcza), zatem działalnością, która może być wykonywana po spełnieniu przez przedsiębiorcę warunków określonych prawem (art. 5 pkt 5 u.s.d.g.).

⁸ Wyraźnego podkreślenia wymaga, że podmioty lecznicze uzyskają tenże status jedynie w zakresie wykonywanej działalności leczniczej.

konywaną jako praktyka zawodowa, trzeba jednak zaznaczyć, że nie stanowi ona prowadzenia podmiotu leczniczego⁹.

Treść uzasadnienia do projektu u.d.l. wskazuje, że wszystkie podmioty lecznicze — bez względu na ich zakwalifikowanie na podstawie ustawy — są przedsiębiorcami w sferze prywatnoprawnej — w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. Dywersyfikacja na podmioty lecznicze będące przedsiębiorcami — w istocie co do których znajdują zastosowanie przepisy u.s.d.g. — oraz na podmioty lecznicze niebędące przedsiębiorcami — w istocie co do których nie znajdują zastosowania przepisy u.s.d.g. — w tym kontekście wydaje się zatem wyjątkowo nietrafna. Godzi się również zauważyć, że tego typu klasyfikacja winna być dokonana, w zgodzie z prawidłami legislacji, w akcie normatywnym, a nie w jego uzasadnieniu. F. Grzegorzycy podkreśla również, że w tym kontekście mamy do czynienia z błędem legislacyjnym prawodawcy polegającym na tym, że SPZOZ w rzeczywistości jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów u.s.d.g., należało zatem jako zakres podmiotowy ustawy wskazać przedsiębiorców w rozumieniu u.s.d.g. z wyłączeniem stosowania ich przepisów wobec SPZOZ-ów¹⁰. Za takim poglądem przemawiają także zasady techniki prawodawczej wyrażone w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 roku w sprawie „Za-

⁹ „1. Lekarze i pielęgniarki mogą wykonywać swój zawód w ramach działalności leczniczej na zasadach określonych w ustawie oraz w przepisach odrębnych, po wpisaniu do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą, o którym mowa w art. 100.

2. Działalność lecznicza:

1) lekarzy może być wykonywana w formie:

a) jednoosobowej działalności gospodarczej jako indywidualna praktyka lekarska, indywidualna praktyka lekarska wyłącznie w miejscu wezwania, indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska, indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska wyłącznie w miejscu wezwania, indywidualna praktyka lekarska wyłącznie w przedsiębiorstwie podmiotu leczniczego na podstawie umowy z tym podmiotem lub indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska wyłącznie w przedsiębiorstwie podmiotu leczniczego na podstawie umowy z tym podmiotem,

b) spółki cywilnej, spółki jawnej albo spółki partnerskiej jako grupowa praktyka lekarska, 2) pielęgniarki może być wykonywana w formie:

a) jednoosobowej działalności gospodarczej jako indywidualna praktyka pielęgniarki, indywidualna praktyka pielęgniarki wyłącznie w miejscu wezwania, indywidualna specjalistyczna praktyka pielęgniarki, indywidualna specjalistyczna praktyka pielęgniarki wyłącznie w miejscu wezwania, indywidualna praktyka pielęgniarki wyłącznie w przedsiębiorstwie podmiotu leczniczego na podstawie umowy z tym podmiotem lub indywidualna specjalistyczna praktyka pielęgniarki wyłącznie w przedsiębiorstwie podmiotu leczniczego na podstawie umowy z tym podmiotem,

b) spółki cywilnej, spółki jawnej albo spółki partnerskiej jako grupowa praktyka pielęgniarek — zwanych dalej »praktykami zawodowymi«.

3. Wykonywanie zawodu w ramach praktyki zawodowej nie jest prowadzeniem podmiotu leczniczego” — art. 5 u.d.l.; zob. też A. Gut, G. Szwarczyńska, *Formy wykonywania zawodu lekarza*, Dodatek specjalny do „Edukacji Prawniczej” 2012, nr 1, s. 1–28; A. Fiutak, *Prawo w medycynie*, Warszawa 2011, s. 31 n.

¹⁰ F. Grzegorzycy [w:] *Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz*, red. F. Grzegorzycy, Warszawa 2012, s. 41.

sad techniki prawodawczej”¹¹, wszakże prawidłowe wyłączenie podmiotowe spod reżimu przepisów ustawy wymaga wskazania, do jakich podmiotów przepisy ustawy nie znajdują zastosowania. Wyłączenia ustawowe — zarówno podmiotowe, jak i przedmiotowe — powinny się znajdować w ustawie ogólnej i tym samym mieć zastosowanie do przepisów ustawy szczególnej, co zapewnia spójność i pewność prawa¹². Wyłączenia podmiotowe są motywowane uzasadnioną koniecznością odmiennej regulacji sytuacji prawnej danej kategorii podmiotów. W kontekście zorganizowanej opieki zdrowotnej prawidłowy zabieg legislacyjny został zastosowany w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z 1927 roku o prawie przemysłowym, w którym to akcie prawnym art. 1 ustanawiał znaczenie pojęcia „przemysł”, natomiast art. 2 pkt 9 wyłączał zastosowanie tych regulacji w stosunku do zakładów leczniczych. U.d.l. powtarza błąd poprzednio obowiązującej ustawy o zakładach opieki zdrowotnej. Prawodawca zdecydował się na wyłączenie w nieobowiązującej już ustawie szczególnej, tj. w art. 8a ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, regulacji ustawy o działalności gospodarczej w stosunku do zakładów opieki zdrowotnej. U.d.l. wprowadza kategorię podmiotów leczniczych niebędących przedsiębiorcami, a precyzując zamierzenie prawodawcy — podmiotów leczniczych niebędących przedsiębiorcami w rozumieniu u.s.d.g.¹³

POJĘCIE PRZEDSIĘBIORCY W PRAWIE EUROPEJSKIM I KRAJOWYM

Zdefiniowanie pojęcia przedsiębiorcy to przede wszystkim przedmiot zainteresowania nauk ekonomicznych¹⁴ oraz prawnych¹⁵. W kontekście ekonomicznym przedsiębiorcą jest podmiot wnoszący kapitał własny do przedsiębiorstwa, kierujący nim samodzielnie, podejmujący decyzje w zakresie prowadzenia przedsiębiorstwa w sposób niezależny, odpowiedzialny osobiście za skutki jego prowadzenia w aspekcie prawnym oraz podejmujący ryzyko gospodarcze we własnym imieniu.

Prawo Unii Europejskiej zmusza do wyinterpretowania pojęcia przedsiębiorcy z treści przepisu art. 49 TfUE¹⁶ (dawniej art. 43 TWE) stanowiącego o swo-

¹¹ Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. Nr 100, poz. 908).

¹² „System prawny powinien być budowany od ogółu do szczegółu” — G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych*, Warszawa 2010, s. 105.

¹³ P. Bielski [w:] *Zasady techniki prawodawczej*, red. J. Warylewski, Warszawa 2003, s. 128.

¹⁴ Z. Wisniewski, *Wybrane zagadnienia teorii przedsiębiorstwa*, [w:] *Ekonomia dla prawników i nie tylko*, red. M. Bednarski, J. Wilkin, Warszawa 2008, s. 63 n.; *Elementarne zagadnienia ekonomii*, red. R. Milewski, Warszawa 1999, s. 160.

¹⁵ C. Kosikowski, *Publiczne prawo gospodarcze Polski i Unii Europejskiej*, Warszawa 2010, s. 204.

¹⁶ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej 2010 (Dz.U. UE C 83/01 z 30 marca 2010 r.).

bodzie przedsiębiorczości, idzie zatem o identyfikację adresatów powyższej normy. W efekcie staną się nimi osoby fizyczne będące obywatelami państwa członkowskiego UE oraz spółki w rozumieniu prawa traktatowego, tj. „spółki prawa cywilnego lub handlowego, a także spółdzielnie oraz inne osoby prawne prawa publicznego lub prywatnego, z wyjątkiem spółek, których działalność nie jest nastawiona na osiągnięcie zysków”, które zostały „założone zgodnie z ustawodawstwem Państwa Członkowskiego i mają swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Unii” — art. 54 TfUE (dawniej 48 TWE). Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreślił konieczność wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorców w sposób ciągły, stały i samodzielny¹⁷. Działalność gospodarcza na gruncie prawa unijnego jest wyraźnie odróżniana od świadczenia usług, wobec których nie występuje przymiot permanentności oraz stabilności¹⁸.

W krajowym systemie prawnym, złożonym z poszczególnych dziedzin, część ustaw nosi znamiona aktów o charakterze ogólnym, podstawowym. Mowa tu przede wszystkim o ustawach zwanych „kodeksami”¹⁹ lub „prawami”²⁰, także „zwykłe” ustawy mogą jednak stanowić kluczowe elementy danej gałęzi prawa. Na gruncie prawa publicznego jednym z aktów podstawowych dla tej gałęzi, będącym swoistą „konstytucją działalności gospodarczej”, a to za sprawą kompleksowego uregulowania i rozwinięcia materii konstytucyjnej w przedmiocie wolności gospodarczej, jest u.s.d.g.²¹ Gdy mowa o definicji przedsiębiorcy, należy zatem przede wszystkim kierować się jej rozumieniem ustalonym przez u.s.d.g. (w stosunkach publiczno-

¹⁷ Sprawa C-35/96 Komisja v. Włochy, ECR [1998] I-3851; sprawa 118/85 Komisja v Włochy [1987] ECR 2599 — teza nr 7.

¹⁸ C. Kosikowski, *op. cit.*, s. 208, 213; wyrok w sprawie Gebhard, C-55/94:

„1. Obywatel państwa członkowskiego, który w stały i ciągły sposób prowadzi w jednym państwie członkowskim działalność zawodową, w ramach której kontaktuje się ze swego miejsca pracy m.in. z obywatelami tego państwa, podlega przepisom rozdziału o swobodzie przedsiębiorczości, a nie rozdziału o świadczeniu usług.

2. Z art. 60 (3) TWE wynika, że przepisy o swobodnym przepływie towarów obejmują przynajmniej w przypadkach, gdy świadczenie usługi związane jest ze zmianą miejsca pobytu usługodawcy — sytuacje, w których dany podmiot przemieszcza się z jednego państwa do drugiego nie w celu prowadzenia tam przedsiębiorstwa, lecz jedynie z zamiarem czasowego wykonywania działalności. Przejściowy charakter świadczenia usług należy oceniać uwzględniając jego okres, częstotliwość, regularne powtarzanie i ciągłość. Nie wyklucza to posiadania przez usługodawcę w rozumieniu Traktatu infrastruktury w państwie odbiorcy usług, w postaci biura, miejsca praktyki lub kancelarii, koniecznych do świadczenia usług”.

¹⁹ Na przykład ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. 1997 Nr 88, poz. 553 ze zm.).

²⁰ Na przykład ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2004 Nr 19, poz. 177 ze zm.).

²¹ M. Zieliński [w:] *Komentarz do zasad techniki prawodawczej*, red. S. Wronkowska, M. Zieliński, Warszawa 2012, s. 49.

prawnych)²² oraz kodeks cywilny (w stosunkach prywatnoprawnych)²³, o ile dany akt nie formułuje jej w sposób odmienny²⁴. Wyraźnego podkreślenia wymaga, że obydwie definicje pozostają autonomiczne²⁵. Nie oznacza to jednak, że powyższe regulacje istnieją w porządku prawnym w całkowitym oderwaniu, podmiot wykonujący działalność gospodarczą jest podporządkowany prawu w sensie kompleksowym. Pomimo autonomiczności obydwu decyzji są one zatem z sobą powiązane, zharmonizowane oraz wzajemnie się uzupełniają²⁶. Definicje w rezultacie są tożsame, mając na uwadze, że kwalifikacja na gruncie ustawy u.s.d.g. działalności zawodowej do działalności gospodarczej jest zbieżna z definicją kodeksu cywilnego, brak konsekwencji prawodawcy w tym wymiarze należy jednak ocenić negatywnie. Nadto warto przywołać stanowisko Sądu Najwyższego stwierdzające, że każdy podmiot będący przedsiębiorcą w rozumieniu u.s.d.g. jest jednocześnie podmiotem w rozumieniu prawa cywilnego²⁷. Pojęcie przedsiębiorcy należy zatem zakreślić, biorąc za podstawę kryterium podmiotowe, przedmiotowe (działalność gospodarcza), a także kryterium funkcjonalne (wykonywanie działalności we własnym imieniu)²⁸. Nieja-

²² Art. 4.: 1. Przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną — wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. 2. Za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej — ustawa z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004 Nr 173, poz. 1807 ze zm.).

²³ Art. 43¹: Przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna, o której mowa w art. 331 § 1, prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową — ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. 1964 Nr 16, poz. 93 ze zm.).

²⁴ Dla przykładu: „Przepisy ustawy stosuje się do przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. — Kodeks cywilny (Dz.U. 1964 Nr 16, poz. 93, ze zm.), jeżeli ustawa nie stanowi inaczej” — art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 28 lutego 2008 roku Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. 2003 Nr 60, poz. 535 ze zm.).

²⁵ Ł. Żelechowski, *Komentarz do art. 43¹, [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, t. I. Przepisy wprowadzające. Część ogólna. Własność i inne prawa rzeczowe*, red. K. Osajda, Warszawa 2013, s. 458 n.

²⁶ Art. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (u.s.d.g.) ustanawia przedsiębiorcę jako „osobę fizyczną, osobę prawną i jednostkę organizacyjną niebędącą osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną — wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą”; ponadto, ustawodawca przyznaje status przedsiębiorcy także wspólnikom spółki cywilnej w zakresie w jakim wykonują działalność gospodarczą. Ta sama ustawa w art. 2 ustala działalność gospodarczą jako: „zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły”; definicja właściwa dla systemu prawa prywatnego zawarta w kodeksie cywilnym zakłada, że przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, prawna, jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną — prowadząca we własnym imieniu działalność gospodarczą lub zawodową.

²⁷ Postanowienie Sądu Najwyższego — Izba Cywilna z dnia 23 marca 2007 r., II CSK 65/07.

²⁸ T. Kocowski [w:] *Publiczne prawo gospodarcze*, Warszawa 2013, s. 198 („System prawa administracyjnego” red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel), oraz E. Skowrońska-Bocian, M. Warciński, *Komentarz do art. 43¹, [w:] Kodeks cywilny, t. I. Komentarz. Art. 1–449¹. Komentarz. Część ogólna*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2013, s. 166–172.

ko naturalnie nasuwa się refleksja, że wielość definicji przedsiębiorcy tworzy niepożądany chaos w porządku prawnym, co skutkuje niepewnością względem sytuacji prawnej danego podmiotu²⁹.

POJĘCIE PRZEDSIĘBIORCY W USTAWIE O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH W ŚWIETLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH, SĄDU NAJWYŻSZEGO ORAZ SĄDÓW POWSZECHNYCH

Istotnym z punktu widzenia przedmiotowej problematyki jest stwierdzenie, że każda obowiązująca ustawa stanowi o kształcie ustawodawstwa, jest jego fragmentem i nie egzystuje w próżni. Powyższa teza daje podstawę do wysunięcia wniosku, że poszczególne elementy — w postaci ustaw — pozostają we wzajemnej relacji i współoddziaływaniu. Niniejsze założenie stanowi przejaw racjonalnego systemu prawa, w którym postanowienia ustaw o charakterze podstawowym uzupełniają normy ustaw szczególnych w zakresie nieuregulowanym. Przy takim założeniu nie jest wymagane, a wręcz byłoby wadliwe z punktu widzenia prawidłowej techniki legislacyjnej, posiłkowanie się przez prawodawcę w ustawie szczególnej odesłaniami do postanowień ustawy ogólnej. Na gruncie powyższym należy dojść do konstatacji, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych³⁰ (dalej: u.p.d.o.p.) w sposób prawidłowy nie odsyła do fundamentalnych uregulowań w przedmiocie znaczenia pojęcia przedsiębiorcy, tj. przepisów u.s.d.g. Wobec braku konieczności utworzenia szczególnego znaczenia terminu „przedsiębiorca” taki zabieg ustawodawcy okazałby się zbędny, a wręcz wadliwy, wszak obydwie akty należą do tej samej gałęzi prawa, tj. prawa publicznego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 9 stycznia 2015 r., sygn. akt I SA/KR 1513/14, odmówił SPZOZ-om statusu przedsiębiorcy na gruncie przepisów u.p.d.o.p. Chodzi konkretnie o art. 7 ust. 3 pkt 4 ustawy stanowiący, że nie uwzględnia się przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania strat przedsiębiorców przekształcanych łączonych, przejmowanych lub dzielonych — w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców, z wyjątkiem przekształcenia spółki w inną spółkę³¹. Sąd Administracyjny, w niniejszym wyroku, stanął na stanowisku, że SPZOZ-y nie są przedsiębiorcami nie tylko w sferze prawa podatkowego, ale także gdy

²⁹ W. Katner, *Komentarz do art. 43¹*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna*, red. M. Pyziak-Szafnicka, Warszawa 2009, s. 399 n.

³⁰ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 1992 Nr 21, poz. 86 ze zm.).

³¹ Proces przekształcania SPZOZ-u w spółkę kapitałową regulują przepisy art. 70–82 u.d.l.; zob. też M. Pogoński, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 121; A. Mariański [w:] *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red. D. Jaszczak et al., Warszawa 2014, s. 78–83.

idzie o całokształt stosunków publicznoprawnych. Przeświadczenie Sądu zostało osadzone przede wszystkim na interpretacji przepisów u.d.l., która zdaniem sądu, w sposób wyraźny wyłącza SPZOZ-y spod publicznoprawnych regulacji dotyczących przedsiębiorców. W konsekwencji w ocenie Sądu ograniczenia w rozliczeniu straty SPZOZ-u nie dotyczą spółki kapitałowej powstałej z jego przekształcenia.

Wobec braku szczegółowej definicji przedsiębiorcy w przepisach u.p.d.o.p. należy zgodzić się ze stanowiskiem Sądu, że niezbędnym i prawidłowym odniesieniem jest u.s.d.g. Należy zatem zważyć, czy unormowanie SPZOZ-ów w u.d.l. jako podmiotów niebędących przedsiębiorcami w rozumieniu u.s.d.g. (*argumentum a contrario* — zakres podmiotowy ustawy sytuuje SPZOZ-y obok przedsiębiorców w rozumieniu u.s.d.g., SPZOZ-y nie są zatem przedsiębiorcami w jej rozumieniu) tym samym stanowi uniwersalne, na gruncie prawa publicznego, wyłączenie SPZOZ-ów z kategorii przedsiębiorców³².

T. Kocowski wskazuje, że wyłączenie działalności rolniczej i agroturystycznej spod reżimu przepisów u.s.d.g.³³ należy interpretować tak, że tego rodzaju działalność nie będzie działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy — analogicznie, od strony podmiotowej, podmiot prowadzący tego typu działalność nie będzie na mocy przepisów ustawy przedsiębiorcą³⁴. Nie oznacza to jednak, że tego typu działalność nie posiada cech działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 u.s.d.g. Oznacza to tyle, że do tego typu działalności, a co za tym idzie do tego typu przedsiębiorców, nie stosuje się przepisów u.s.d.g. Nie ma jednak normatywnych przeszkód ku temu, by uznać ten sam podmiot za przedsiębiorcę w rozumieniu art. 4 *in initio* ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów, zatem za „przedsiębiorcę w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej”³⁵. Podkreślenia wymaga również, że definicja przedsiębiorcy w u.s.d.g. wskazuje podmioty, „na które ustawodawca chciał nałożyć określone w tej ustawie publicznoprawne obowiązki”³⁶.

³² Rzecz jasna, chyba że ustawa szczególna wprowadza własną definicję, na przykład art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz.U. 2007 Nr 50, poz. 331 ze zm.).

³³ Art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej: [p]rzepisów ustawy nie stosuje się do działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego, a także wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów oraz wyrobu wina przez producentów będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrów wina w ciągu roku gospodarczego, o których mowa w art. 17 ust. 3 ustawy z dnia 12 maja 2011 roku o wyrobie i rozlewie wyrobów winiarskich, obrocie tymi wyrobami i organizacji rynku wina (Dz.U. 2011 Nr 120, poz. 690; i Nr 171, poz. 1016).

³⁴ T. Kocowski [w:] *Administracyjne prawo gospodarcze*, red. A. Borkowski *et al.*, Wrocław 2009, s. 84–85.

³⁵ M. Szydło, *Nadużywanie pozycji dominującej w prawie konkurencji*, Warszawa 2010, s. 22–23.

³⁶ G. Materna [w:] *Ustawa o ochronie konkurencji i konsumentów. Komentarz*, red. T. Skoczny, Warszawa 2014, s. 78.

Sytuacja jest podobna, gdy chodzi o wyłączenia stosowania przepisów u.s.d.g. na mocy ustaw szczególnych. Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym stanowi w art. 106, że „[p]rowadzenie przez uczelnię działalności dydaktycznej, naukowej, badawczej, doświadczałnej, artystycznej, sportowej, rehabilitacyjnej lub diagnostycznej nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2010 Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.)”³⁷. Powyższy przepis wyłącza zakres normatywny ustawy u.s.d.g., wyłącza zatem „zastosowanie określonych w niej rygorów regulujących zasady prowadzenia działalności gospodarczej, co nie wyklucza stwierdzenia, że prowadzą działalność gospodarczą na gruncie innych przepisów”³⁸. Analogicznie, w myśl poczynionych powyżej rozważań, wyłącza rygory dotyczące przedsiębiorców na gruncie u.s.d.g., jednocześnie nie wykluczając, że taki podmiot może uzyskać tenże status w świetle przepisów ustawy szczególnej³⁹. Podobnie H. Izdebski i J.M. Zieliński stwierdzają, że uczelnie nie są przedsiębiorcami w rozumieniu u.s.d.g., nie wyklucza to jednak klasyfikacji tych podmiotów jako przedsiębiorców w świetle innych ustaw⁴⁰. Taki tok rozumowania potwierdza także A. Szymańska, podkreślając, że zwrot „nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2010 Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.)”, w odniesieniu do działalności podejmowanej przez uczelnie, ustanowionej w art. 106 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, należy interpretować, że do tej działalności nie mają zastosowania przepisy u.s.d.g. W szczególności dotyczy to

³⁷ Ustawa z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. 2005 Nr 164, poz. 1365).

³⁸ G. Materna, *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009, s. 90; na marginesie warto dodać, że tego typu odstąpienie ustawodawcy od definicji działalności gospodarczej o charakterze uniwersalnym stanowi niepożądane działanie prawodawcy wprowadzające niestabilność i niepewność w sytuacji prawnej jednostki — zob. P. Bielski, *op. cit.*, s. 130–131.

³⁹ Por. wyrok Sądu Najwyższego — Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z dnia 18 kwietnia 2007 roku, sygn. I UK 351/06: „[d]o osób fizycznych prowadzących szkoły [na podstawie przepisów ustawy o systemie oświaty — przyp. M.R.] nie stosuje się zatem zasad wynikających z tych przepisów. Inaczej mówiąc, nie prowadzą one działalności gospodarczej na podstawie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, co jednak nie oznacza, że w ogóle pozbawione są przymiotu osób prowadzących taką działalność [...] jeżeli szkoła niepubliczna nie jest prowadzona przez daną osobę fizyczną z motywów charytatywnych, czy ogólnospołecznych, a stanowi dla niej instrument uzyskiwania dochodów i w tym celu zostaje przez nią zorganizowana, to w istocie służy jej do prowadzenia działalności gospodarczej i nie ma podstaw, aby tego rodzaju aktywność postrzegać w inny sposób. Odpowiada ona bowiem definicji działalności gospodarczej, zawartej w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, zgodnie z którym działalnością taką jest, między innymi, zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły”.

⁴⁰ H. Izdebski, J.M. Zieliński, *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 334.

zasad podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, a także jej kontroli⁴¹.

Na gruncie powyższych rozważań należy postawić tezę, że o tym, czy dany podmiot uzyskuje status przedsiębiorcy w świetle u.p.d.o.p., czy też nie, decyduje wyczerpanie znamion pojęcia przedsiębiorcy z u.s.d.g. Zgodnie z powyższym, należy dokonać ustaleń, czy dany podmiot to „osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną — wykonującą we własnym imieniu działalność gospodarczą” lub wspólnicy spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Natomiast owa działalność gospodarcza winna być realizowana w rodzaju budowlanej, handlowej, wytwórczej, usługowej, zawodowej bądź też poszukiwania, rozpoznawania i wydobywania kopaliny ze złóż w sposób zarobkowy nacechowany zorganizowaniem i ciągłością. Bez dokonywania głębszej analizy, z uwagi na to, że nie jest to przedmiotem niniejszej pracy, należy stwierdzić, że SPZOZ jest osobą prawną, która we własnym imieniu, w sposób zorganizowany i ciągły, świadczy usługi — zatem warunki z u.s.d.g. spełnia w sposób wyczerpujący⁴².

Uzasadnienie do projektu u.d.l. wskazuje, że intencją prawodawcy było uznanie podmiotów leczniczych wykonujących działalność leczniczą za przedsiębiorców w rozumieniu kodeksu cywilnego. Natomiast gdy chodzi o jednostki sektora finansów publicznych, zatem także o SPZOZ-y⁴³, nie są one przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów u.s.d.g., „co umożliwi im funkcjonowanie bez konieczności dokonywania wpisu do rejestru przedsiębiorców i spełniania obowiązków wynikających z przepisów o swobodzie działalności gospodarczej”. Prawidłowa egzegeza przedmiotowego tekstu prawnego powinna zatem prowadzić do wniosku, że zamierzeniem legislatora było wyłączenie w stosunku do SPZOZ-ów regulacji u.s.d.g. ze względu na specyfikę podmiotu, tj. podmiotu będącego filarem krajowego systemu opieki zdrowotnej. Wydaje się, że intencją racjonalnego prawodawcy było unormowanie podmiotów wykonujących działalność leczniczą jako przedsiębiorców, a w stosunku do SPZOZ-ów wyłączenie regulacji u.s.d.g.⁴⁴

Taki pogląd odzwierciedla zamierzenie racjonalnego prawodawcy w kontekście innych unormowań ustawy o działalności leczniczej. Jak już wspomniano, działalność lecznicza, co do zasady, jest regulowana w rozumieniu u.s.d.g. Od-

⁴¹ A. Szymańska [w:] *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz*, red. W. Sanetra, M. Wierzbowski, Warszawa 2013, s. 236; nieco nieprecyzyjnie, choć wydaje się również aprobująco, B. Kucia-Guściora [w:] *Prawo o szkolnictwie wyższym. Komentarz*, red. M. Pyter, Warszawa 2012, s. 600–601.

⁴² Zob. więcej A. Dyląg, *Przekształcenie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej jako forma prywatyzacji zadań publicznych*, Toruń 2014, s. 200–233.

⁴³ Art. 9 pkt 10 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2009 Nr 157, poz. 1241 ze zm.).

⁴⁴ Tak też R. Biskup, R. Sura, *Działalność lecznicza jako działalność gospodarcza. Prawo w ochronie zdrowia. Doświadczenia i perspektywy rozwoju*, Lublin 2013, s. 101 n.

rębnie uregulowana została na przykład działalność lecznicza wykonywana jako działalność charytatywno-opiekuńcza — nie jest ona działalnością regulowaną, stosuje się do niej jednak przepisy dotyczące działalności regulowanej w rozumieniu u.s.d.g. Powyższe daje powód, by twierdzić, że intencją ustawodawcy, względem tego typu działalności, było związanie jej normami regulującymi przede wszystkim właściwy obowiązek ewidencyjny, a zarazem odciążenie podmiotów wykonujących tę działalność od pozostałych obowiązków nakładanych na przedsiębiorców przez ustawę.

Powyższy tok rozumowania zdaje się także potwierdzać analiza orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego. W uchwale z dnia 24 września 2001 roku, sygn. akt FPK 13/01 NSA stwierdził m.in., że z samego faktu wyłączenia stosowania ustawy o działalności gospodarczej z 1988 roku do zakładów opieki zdrowotnej można już było wyprowadzić wniosek, że działalność zakładów opieki zdrowotnej, którą ustawa określa jako udzielanie świadczeń zdrowotnych, mogła być działalnością gospodarczą. Była to działalność gospodarcza, choć nie była objęta przepisami ustawy o działalności gospodarczej z 1988 roku. Tym tylko można tłumaczyć wyłączenie stosowania ustawy o działalności gospodarczej do zakładów opieki zdrowotnej⁴⁵. Podobnie Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 11 maja 2005 roku, sygn. akt III CZP 11/05, w której wyraził pogląd, że wyłączenie w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej stosowania w stosunku do zakładów opieki zdrowotnej ustawy z dnia 23 grudnia 1988 roku o działalności gospodarczej⁴⁶ oznacza, że te zakłady są przedsiębiorcami, nie stosuje się jednak wobec nich regulacji tej ustawy. Jeszcze dobitniej zostało to wyrażone w postanowieniu Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2002 roku, sygn. akt IV CKN 1667/00: „[u]stawa nie miała zastosowania do zakładu opieki zdrowotnej, bowiem wyłączał to art. 8a ustawy o zakładach opieki zdrowotnej. Wyłączenie to nie oznacza jednak, że podmiot, którego działalność regulują przepisy innej ustawy, nie może być uznany za przedsiębiorcę. Wyłączenie stosowania ustawy o działalności gospodarczej oznacza tylko tyle, że podmiot ten nie jest przedsiębiorcą w jej rozumieniu i działalności tego podmiotu nie regulują jej przepisy”⁴⁷.

Taki pogląd jest również zbieżny z wewnętrznymi regułami rządzącymi prawem podatkowym, przede wszystkim idzie o uwzględnianie w podatku dochodowym całokształtu przychodów i kosztów⁴⁸.

Posłużenie się przez prawodawcę w u.p.d.o.p. pojęciem przedsiębiorcy oznacza, że należy odnieść ich status do definicji systemowej, tj. zawartej w u.s.d.g., na

⁴⁵ Uchwała składu pięciu sędziów NSA z dnia 17 grudnia 2001 roku, FPK 13/01; podobnie uchwała składu pięciu sędziów NSA z dnia 24 września 2001 roku, OPK 13/01.

⁴⁶ Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 roku o działalności gospodarczej (Dz.U. 1988 Nr 41, poz. 324 ze zm.).

⁴⁷ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 kwietnia 2002 roku, IV CKN 1667/00, OSNC 2003, nr 5, poz. 65.

⁴⁸ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 60.

potrzeby zastosowania u.p.d.o.p. W konsekwencji przedsiębiorcą w rozumieniu u.p.d.o.p. jest każdy podmiot wymieniony w art. 4 u.s.d.g.⁴⁹

PODSUMOWANIE

W konkluzji nie sposób nie opowiedzieć się za stanowiskiem, które wydaje się słuszne w aspekcie przywołanego powyżej orzecznictwa, wyrażającym aprobatę przyznaniu SPZOZ-om statusu przedsiębiorcy na gruncie u.p.d.o.p. Wyłączenie stosowania przepisów u.s.d.g. w u.d.l. w stosunku do SPZOZ-ów nie jest równoznaczne z generalnym odstępstwem od publicznoprawnych regulacji, których adresaci to przedsiębiorcy. W tym przekonaniu utwierdza orzecznictwo zarówno Sądu Najwyższego, jak i sądów administracyjnych (choć niejednolite) poparte dorobkiem doktryny.

“SPZOZ” AS AN ENTREPRENEUR IN TAX LAW

Summary

The article presents the jurisprudence of the administrative courts in the case of an entrepreneur status of “SPZOZ” in tax law. Healthcare Institutions Law implemented a solution which assumes that an “SPZOZ” is not an entrepreneur. The question is whether the administrative courts properly interpret the regulation that an “SPZOZ” is not an entrepreneur in tax law.

⁴⁹ Por. G. Materna, *Pojęcie przedsiębiorcy...*, s. 78; zob. też wyrok Sądu Najwyższego — Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z dnia 5 listopada 2008 roku, III SK 5/08; i wyrok Sądu Najwyższego — Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z dnia 6 grudnia 2007 roku, III SK 16/07.