

Tekst orzeczenia pochodzi ze zbiorów sądów administracyjnych.

Wyrok

Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie

z dnia 24 września 2015 r.

II FSK 1781/13

Tytuł: Pobieranie opłaty uzdrowiskowej od osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych.

1. Posłużenie się w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. słowem "szpital" bez jakiegokolwiek dookreślenia nie stwarza podstaw, aby różnicować szpitale ze względu na rodzaj świadczonych usług, czy miejsce ich świadczenia, a także że wprowadzenie jednym aktem prawnym określenia "szpital uzdrowiskowy" oraz opłaty uzdrowiskowej z jednoczesnym zwolnieniem z tej opłaty osób przebywających "w szpitalu", nie uzasadnia tezy, że racjonalny ustawodawca rozróżnił dla celów tej opłaty "szpitale" od "szpitali uzdrowiskowych".

2. Brak jest uzasadnionych podstaw do przyjęcia, że użyte w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. określenie "szpital" oznacza wyłącznie "szpital" w rozumieniu art. 2 pkt 9 u.d.l. i nie obejmuje tych podmiotów, które w innych ustawach określane są tym słowem.

LEX nr 1986235

Dz.U.2016.1638: art. 2 pkt 9

Dz.U.2016.716: art. 17 ust. 2 pkt 2

Skład orzekający

Przewodniczący: Sędzia NSA Krzysztof Winiarski.

Sędziowie NSA: Beata Cieloch, (del.) Danuta Małysz (sprawozdawca).

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu w dniu 24 września 2015 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Koszalinie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 14 marca 2013 r. sygn. akt I SA/Sz 921/12 w sprawie ze skargi M. P. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Koszalinie z dnia 13 września 2012 r. nr (...) w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w opłacie uzdrowiskowej oddala skargę kasacyjną.

Uzasadnienie faktyczne

Wyrokiem z dnia 14 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 921/12, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uchylił zaskarżoną przez M.P. decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Koszalinie z dnia 13 września 2012 r. w przedmiocie odmowy stwierdzenia nadpłaty w opłacie uzdrowiskowej, a także poprzedzającą ją decyzję organu I instancji, stwierdził, że zaskarżona decyzja nie podlega wykonaniu oraz orzekł o zwrocie kosztów postępowania.

W uzasadnieniu wyroku Sąd pierwszej instancji przedstawił następujący stan sprawy:

M.P. (strona, skarżący) zwrócił się do Burmistrza P. o zwrot opłaty uzdrowiskowej uiszczonej w związku z pobytem w szpitalu uzdrowiskowym w tym mieście w okresie od 29 marca do 26 kwietnia 2012 r. Podniósł, że opłaty uzdrowiskowej nie pobiera się za pobyt w szpitalu, którym - jego zdaniem - jest także szpital uzdrowiskowy, i powołał się na stanowisko zawarte w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie II FSK 1216/10.

Decyzją z dnia 1 sierpnia 2012 r. Burmistrz P. odmówił stwierdzenia nadpłaty w opłacie uzdrowiskowej, stwierdzając, że zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.), dalej zwanej "u.p.o.l.", nie dotyczy szpitali uzdrowiskowych.

Rozpatrując sprawę na skutek wniesionego przez stronę odwołania, Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Koszalinie decyzją z dnia 13 września 2012 r. utrzymało w mocy decyzję organu I instancji. Podzieliło pogląd wyrażony przez ten organ, że pobyt w szpitalu uzdrowiskowym nie wyczerpuje przesłanki zwolnienia z opłaty uzdrowiskowej przewidzianego w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. i jednocześnie nie zgodził się z twierdzeniem strony, że szpital uzdrowiskowy jest szpitalem w rozumieniu prawa podatkowego. W oparciu o definicje ustawowe zawarte w ustawie z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654 z późn. zm.), a także o art. 6 i art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz. U. Nr 167, poz. 1399 z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą w o lecznictwie uzdrowiskowym", wywodził, że pojęcie "szpital" nie jest tożsame z pojęciem "szpital uzdrowiskowy", a odnosząc to z kolei do art. 17 u.p.o.l. oraz odwołując się do zakazu prowadzenia rozszerzającej wykładni przepisów prawa podatkowego, stwierdził, że przedmiotowe zwolnienie z opłaty uzdrowiskowej za pobyt w szpitalu oznacza wyłącznie niepobieranie opłaty za pobyt w takiej jednostce, a nie w innych kategoriach zakładu leczniczego, jak na przykład w zakładzie lecznictwa uzdrowiskowego, w tym w szpitalu uzdrowiskowym. Organ odwoławczy wyjaśnił także, że powoływane przez stronę orzeczenie zapadło w stanie prawnym istniejącym przed wejściem w życie ustawy o działalności leczniczej (uchylającej wcześniej obowiązującą ustawę o zakładach opieki zdrowotnej), pozwalającej obecnie jednoznacznie rozróżnić świadczenia udzielane w szpitalu uzdrowiskowym od świadczeń szpitalnych udzielanych w szpitalu.

Na decyzję organu II instancji skarżący wniósł skargę, w której zakwestionował pogląd organów podatkowych. Nie zgodził się, że szpital uzdrowiskowy, ze względu na wykonywanie zadań charakterystycznych tylko dla tej kategorii zakładu leczniczego, traci przymiot szpitala i staje się odrębnym podmiotem udzielającym świadczeń zdrowotnych. W ocenie skarżącego szpital pozostaje pojęciem zbiorczym, szerszym, obejmującym swym zakresem szpital uzdrowiskowy, jak i inne tego typu jednostki stanowiące segment szeroko rozumianej opieki zdrowotnej, i nie zmienia tego nawet dookreślenie jego zadań w przepisach szczególnych, tak jak np. w przypadku "szpitala psychiatrycznego" i ustawy o ochronie zdrowia psychicznego.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Koszalinie wniosło o oddalenie skargi.

Przedstawiając motywy podjętego rozstrzygnięcia Sąd pierwszej instancji podniósł, że istota sporu w sprawie sprowadza się do zakresu zwolnienia wynikającego z art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. Zauważył, że stan faktyczny nie budzi wątpliwości, albowiem same organy przyznają okoliczność, że skarżący przebywał w Szpitalu Uzdrowiskowym "G." w P. w okresie od 29 marca do 26 kwietnia 2012 r. oraz że opłata uzdrowiskowa została przez niego uiszczona.

Sąd pierwszej instancji wskazał, że zgodnie z art. 17 ust. 1a u.p.o.l. opłata uzdrowiskowa pobierana jest od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska, za każdy dzień pobytu w takich miejscowościach, stosownie zaś do art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.l. opłaty uzdrowiskowej nie pobiera się od osób przebywających w szpitalach.

Stwierdzając, że u.p.o.l. nie definiuje wprost pojęcia "szpitala", a także że prawo podatkowe stanowi jedną z gałęzi prawa i jako element całego systemu może czerpać posłkowo z definicji i rozumienia pewnych instytucji znajdujących się w innych gałęziach tego systemu prawnego, pod warunkiem, iż w ramach prawa podatkowego nie ma uregulowań o charakterze odrębnym i autonomicznym, Sąd pierwszej instancji odnotował, że zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej użyte w ustawie określenia oznaczają: - szpital - przedsiębiorstwo podmiotu leczniczego, w którym podmiot ten wykonuje działalność leczniczą w rodzaju świadczenia szpitalne (pkt 9), - świadczenie szpitalne - wykonywane całą dobę kompleksowe świadczenia zdrowotne polegające na diagnozowaniu, leczeniu, pielęgnacji i rehabilitacji, które nie mogą być realizowane w ramach innych stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych lub ambulatoryjnych świadczeń zdrowotnych; świadczeniami szpitalnymi są także świadczenia udzielane z zamiarem zakończenia ich udzielania w okresie nieprzekraczającym 24 godzin (pkt 11). Jednocześnie zauważył, że ustawa o lecznictwie uzdrowiskowym w brzmieniu obowiązującym w 2012 r., tj. mającym zastosowanie w niniejszej sprawie, posługuje się pojęciem zakładu lecznictwa uzdrowiskowego, którym zgodnie z art. 6 są: 1) szpitale uzdrowiskowe, 2) sanatoria uzdrowiskowe, 3) szpitale uzdrowiskowe dla dzieci i sanatoria uzdrowiskowe dla dzieci, 4) przychodnie uzdrowiskowe, 5)

zakłady przyrodolecznictwa, 6) szpitale i sanatoria w urządzonych podziemnych wyrobiskach górniczych, zaś w art. 2 pkt 10 stanowi, że zakład lecznictwa uzdrowiskowego oznacza podmiot leczniczy wykonujący działalność leczniczą w rodzaju ambulatoryjne lub stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, działający na obszarze uzdrowiska, utworzony w celu udzielania świadczeń zdrowotnych z zakresu lecznictwa uzdrowiskowego, w ramach kierunków leczniczych i przeciwwskazań ustalonych dla danego uzdrowiska, w szczególności wykorzystujący warunki naturalne uzdrowiska przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Przywołując ponadto definicję świadczenia zdrowotnego zawartą w art. 2 pkt 10 ustawy o działalności leczniczej, art. 8 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, określający zadania szpitala uzdrowiskowego, a także art. 15 tej ustawy, Sąd pierwszej instancji stwierdził, że każdy zakład lecznictwa uzdrowiskowego wykonuje działalność leczniczą i świadczenia zdrowotne w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, świadczy je w ramach m.in. szpitala, którego zadania określone są przez ustawodawcę w ustawie o lecznictwie uzdrowiskowym, z tą różnicą, że działającym na obszarze uzdrowiska i wykorzystującym jego warunki naturalne przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych, zatem - mając na uwadze przywołane przepisy - ocenił jako błędne przyjęcie przez organy podatkowe, iż definicję "szpitala" z ustawy o działalności leczniczej stosuje się do definicji szpitala z ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym.

Zdaniem Sądu pierwszej instancji, z regulacji ustawy o działalności leczniczej i ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym nie sposób przyjąć, że szpitalem jest wyłącznie przedsiębiorstwo podmiotu leczniczego, w którym podmiot ten wykonuje działalność leczniczą w rodzaju świadczenia szpitalne w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej. Nie ma również podstaw do różnicowania na gruncie u.p.o.l. szpitali w pojęciu ogólnym od innych szpitali o charakterze specjalistycznym, w tym od szpitali uzdrowiskowych, skoro zakres regulacji w obu przypadkach jest samoistny. Sąd podkreślił, że gdyby ustawodawcy zależało na wyeliminowaniu szpitali uzdrowiskowych ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., to uczyniłby to wprost w cytowanym przepisie.

Sąd pierwszej instancji nie zaaprobował też zaprezentowanej przez organ podatkowy wykładni art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. na tle historycznym. Podniósł, że nowelizacja przepisów u.p.o.l. z dnia 1 stycznia 2003 r. miała miejsce jeszcze na gruncie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o uzdrowiskach i lecznictwie uzdrowiskowym, natomiast ustawa o lecznictwie uzdrowiskowym uchwalona została już na gruncie obecnego brzmienia art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., jako część spójnego systemu. Stwierdził, że zmiany w przywołanych ustawach nie dowodzą, że zwolnieniem objęte są wyłącznie szpitale w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej. Przypomniął, że obowiązująca do 1 lipca 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.) posługiwała się pojęciem szerszym od pojęcia szpitala, tj. pojęciem "zakładu opieki zdrowotnej", przy czym, operując nazwą "szpital", podobnie jak ustawa podatkowa w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., w żaden sposób nie różnicowała szpitali ze względu np. na rodzaj świadczonych usług zdrowotnych, czy też miejsce ich świadczenia. Ustawa o lecznictwie uzdrowiskowym posługiwała się z kolei pojęciem zakładu lecznictwa uzdrowiskowego, w brzmieniu obowiązującym przed 1 lipca 2011 r. stanowiąc w art. 2 pkt 10, że zakład lecznictwa uzdrowiskowego oznacza zakład opieki zdrowotnej w rozumieniu ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, działający na obszarze uzdrowiska, utworzony w celu udzielenia świadczeń zdrowotnych z zakresu lecznictwa uzdrowiskowego, w ramach kierunków leczniczych i przeciwwskazań ustalonych dla danego uzdrowiska w szczególności wykorzystujący warunki naturalne przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Niewątpliwie zatem każdy zakład lecznictwa uzdrowiskowego był w rozumieniu ustawy o zakładach opieki zdrowotnej zakładem opieki zdrowotnej, z tą różnicą, że działającym na obszarze uzdrowiska i wykorzystującym jego warunki naturalne przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Porównanie zakresu świadczeń przez to, jak był definiowany zakład opieki zdrowotnej, w tym także szpital w pojęciu ogólnym (art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o zakładach opieki zdrowotnej), z zakresem świadczeń szpitala uzdrowiskowego pozwalał przyjąć, że te zakresy się pokrywają co do podstawowych funkcji, a na szpital uzdrowiskowy nałożono dodatkowe zadania z uwagi na funkcjonowanie na obszarze uzdrowiska. Nie było zatem podstaw do twierdzenia, że szpital uzdrowiskowy nie był szpitalem w rozumieniu ustawy o zakładach opieki zdrowotnej, ale "innym niewymienionym z nazwy zakładem". Nowa regulacja, tj. ustawa o działalności leczniczej, nie zmienia tego, że działalność leczniczą oraz świadczenia zdrowotne w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej prowadzą zakłady lecznictwa uzdrowiskowego,

wykonującego zadania określone w art. 8 ustawy o działalności uzdrowiskowej w formie m.in. szpitala.

Sąd pierwszej instancji podniósł, że u.p.o.l. posługuje się ogólnym określeniem "szpital", nie różnicuje w żadnym przepisie rodzajów szpitali, które podlegają lub nie podlegają zwolnieniu. Szpital pozostaje pojęciem zbiorczym, szerszym, które obejmuje różne jego rodzaje. Posłużenie się zwrotem "szpital", czy to w art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy (poprzednio obowiązującej) o zakładach opieki zdrowotnej, czy to w art. 2 pkt 10 ustawy o działalności leczniczej, czy art. 8 ustawy o działalności uzdrowiskowej, czy też w najbardziej istotnym dla rozpoznawanej sprawy art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., nie stwarza żadnych podstaw, aby różnicować szpitale ze względu na rodzaj świadczonych usług, czy też miejsce ich świadczenia. Również w tym kontekście za bezpodstawny uznać należy argument organu o wyłączeniu spod pojęcia "szpitala" szpitala uzdrowiskowego z uwagi na rodzaj świadczonych usług, tj. bez ratowania życia czy zdrowia.

Sąd pierwszej instancji zauważył również, że zgodnie z art. 46 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, gminy uzdrowiskowe mają obowiązek realizacji zadań własnych związanych z zachowaniem funkcji leczniczych. Stosownie do art. 48 tej ustawy gmina uzdrowiskowa w celu realizacji zadań, o których mowa w art. 46, ma prawo do pobierania opłaty na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Zatem to nie burmistrzowie takich gmin, lecz ustawodawca decyduje o zakresie poboru opłaty uzdrowiskowej, a przepisami odrębnymi są tu przepisy u.p.o.l., która w art. 17 ust. 2 pkt 2 przewiduje zwolnienie od tych opłat osób przebywających w szpitalach, nie czyniąc wyjątku dla szpitali uzdrowiskowych.

Również wprowadzenie jednym aktem prawnym opłat uzdrowiskowych (z jednoczesnym określeniem zakresu zwolnienia od tej opłaty obejmującym m.in. osoby przebywające w szpitalach) oraz pojęcia "szpitala uzdrowiskowego" nie stwarza, w ocenie Sądu, podstaw do uznania za zasadną tezy, iż racjonalny ustawodawca rozróżnił dla celów korzystania ze zwolnienia od tej opłaty szpitale i szpitale uzdrowiskowe.

Mając na uwadze powyższe argumenty, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit.a i art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.), zwanej dalej "p.p.s.a.", Sąd pierwszej instancji uchylił zaskarżoną decyzję oraz utrzymaną nią w mocy decyzję organu I instancji.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Koszalinie, reprezentowane przez pełnomocnika - radcę prawnego, zaskarżyło powyższy wyrok skargą kasacyjną, w której zarzuciło błędną wykładnię przepisów prawa materialnego:

1. art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. przez przyjęcie, że pojęcie "szpital" użyte w tym przepisie obejmuje także szpital uzdrowiskowy, co jest niedopuszczalną wykładnią rozszerzającą tego przepisu,
2. art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o działalności leczniczej przez przyjęcie, że zdefiniowane w tym przepisie pojęcie "szpital" zawiera te same treści co definicja zakładu lecznictwa uzdrowiskowego zawarta w ustawie o lecznictwie uzdrowiskowym...,
3. art. 2 ust. 1 pkt 11 ustawy o działalności leczniczej przez nieuwzględnienie faktu, że definicja świadczeń szpitalnych zawarta w tym przepisie nie mieści się w definicji zakładu lecznictwa uzdrowiskowego,
4. art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o działalności leczniczej przez przyjęcie, że zdefiniowane w tym przepisie stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne inne niż świadczenia szpitalne są częścią treści pojęcia "szpital" w rozumieniu u.p.o.l.,
5. art. 2 pkt 10 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym... przez przyjęcie, że zakład lecznictwa uzdrowiskowego wykonuje świadczenia szpitalne właściwe dla szpitala.

W oparciu o powyższe wnoszący skargę kasacyjną wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i merytoryczne rozpoznanie sprawy oraz o zasądzenie na jego rzecz "kosztów sądowych, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przypisanych".

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej jej autor przytoczył treść przepisów powołanych w podstawach kasacyjnych, po czym stwierdził, że z zaskarżonym wyrokiem można zgodzić się tylko co do tego, i zarówno szpital w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, jak i szpital uzdrowiskowy zdefiniowany w ustawie o lecznictwie uzdrowiskowym są przedsiębiorstwami podmiotów leczniczych wykonujących działalność leczniczą i oba udzielają świadczeń zdrowotnych. Jeśli jednak chodzi o rodzaj wykonywanej działalności leczniczej (świadczeń zdrowotnych), to przedsiębiorstwa te zasadniczo się różnią - szpital wykonuje świadczenia szpitalne, zaś szpital uzdrowiskowy świadczeń takich nie wykonuje. Szpital uzdrowiskowy to, zdaniem autora skargi kasacyjnej, tylko jedna z nazw zakładu lecznictwa uzdrowiskowego, nie

posiada on definicji wyróżniającej go spośród innych form takiego lecznictwa. W tej sytuacji, w jego ocenie, podzielenie poglądu prawnego Sądu pierwszej instancji winno skutkować zastosowaniem zwolnienia podatkowego także do osób przebywających np. w sanatoriach, gdyż ich sytuacja nie różni się od sytuacji osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych, jednak przewidując omawiane zwolnienie podatkowe ustawodawca nie zamierzał objąć nim osób przebywających w zakładach leczenia uzdrowiskowego niezależnie od tego, jak się one nazywają. Wyrzucił pogląd, że skoro treść określenia "szpital" użytego w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. można odczytać z definicji utworzonej w ustawie o działalności leczniczej, to niedopuszczalna jest jego wykładnia rozzszerzająca na gruncie prawa podatkowego. Podniósł też, że w innej sprawie Sąd pierwszej instancji zajął stanowisko zbieżne z poglądami organu podatkowego.

Odpowiedź na skargę kasacyjną nie została wniesiona.

Uzasadnienie prawne

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie została oparta na uzasadnionych podstawach.

Zaskarżonym wyrokiem Sąd pierwszej instancji dokonał oceny zgodności z prawem decyzji wydanej w sprawie, której przedmiotem było rozstrzygnięcie o obowiązku lub braku obowiązku poniesienia przez skarżącego opłaty uzdrowiskowej przewidzianej w art. 17 ust. 1a u.p.o.l. w świetle regulacji zawartej w ust. 2 pkt 2 tego artykułu. W istocie zatem spór sprowadza się do wykładni tego ostatniego przepisu, przede wszystkim - jak wynika z zarzutów skargi kasacyjnej - w kontekście wprowadzenia do systemu prawnego definicji określenia "szpital", zawartej w ustawie o działalności leczniczej.

Z art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że opłaty uzdrowiskowej "nie pobiera się od osób przebywających w szpitalach". Jednocześnie w przepisach u.p.o.l. nie wskazano, jak należy rozumieć użyte w przywołanym przepisie określenie "szpital". W związku z tym, w orzecznictwie sądowoadministracyjnym dotyczącym przedmiotowej kwestii w stanie prawnym przed 1 lipca 2011 r., tj. przed wejściem w życie ustawy o działalności leczniczej, po dokonaniu analizy także przepisów ustawy o zakładach opieki zdrowotnej i ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, przyjęte zostało, że posłużenie się w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. słowem "szpital" bez jakiegokolwiek dookreślenia nie stwarza podstaw, aby różnicować szpitale ze względu na rodzaj świadczonych usług, czy miejsce ich świadczenia, a także że wprowadzenie jednym aktem prawnym określenia "szpital uzdrowiskowy" oraz opłaty uzdrowiskowej z jednoczesnym zwolnieniem z tej opłaty osób przebywających "w szpitalu", nie uzasadnia tezy, że racjonalny ustawodawca rozróżnił dla celów tej opłaty "szpitale" od "szpitali uzdrowiskowych" (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1216/10 i II FSK 1217/10).

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie orzekającym w niniejszej sprawie, powyższe pogląd prawny pozostaje aktualny także po wejściu w życie ustawy o działalności leczniczej.

Prawdą jest, że tak ustawy podatkowe, w tym u.p.o.l., jak i ustawa o działalności leczniczej stanowią część jednego porządku prawnego. Faktem jest również, że w art. 2 ust. 1 pkt 9 ustawy o działalności leczniczej określenie "szpital" przypisane zostało przedsiębiorstwu podmiotu leczniczego, w którym podmiot ten wykonuje działalność leczniczą w rodzaju "świadczenia szpitalne", tj. świadczenia zdefiniowane w pkt 11 tego samego ustępu, które regulacją zawartą w pkt 12 tego ustępu wyraźnie odróżnione zostały od "stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych innych niż świadczenia szpitalne" zdefiniowanych jako "świadczenia opiekuńcze, pielęgnacyjne, paliatywne, hospicyjne, świadczenia z zakresu opieki długoterminowej, rehabilitacji leczniczej, leczenia uzależnień, psychiatrycznej opieki zdrowotnej oraz lecznictwa uzdrowiskowego, udzielane pacjentom, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonych, stałych pomieszczeniach". Z tą ostatnią regulacją wyraźnie koresponduje unormowanie zawarte w art. 2 pkt 1 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, zgodnie z którym lecznictwem uzdrowiskowym jest zorganizowana działalność polegająca na udzielaniu świadczeń opieki zdrowotnej z zakresu leczenia uzdrowiskowego albo rehabilitacji uzdrowiskowej, prowadzoną w uzdrowisku przez zakłady lecznictwa uzdrowiskowego (pozostałą część przepisu można w tym miejscu pominąć), a więc także przez szpitale uzdrowiskowe (por. art. 6 pkt 1 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym).

Dostrzegając powyższe nie można jednak nie zauważyć, że przepisami ustawy o działalności leczniczej, o których mowa wyżej, uregulowano na nowo kwestie z zakresu ochrony zdrowia, nie zaś z zakresu podatków lub opłat publicznoprawnych. Jednocześnie, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego brak jest istotnych argumentów dla uznania, że przywołana wyżej zmiana prawa regulującego działalność leczniczą uzasadnia zmianę rozumienia przepisu prawa podatkowego - art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l.

Podnieść należy, że pomimo wprowadzenia definicji określenia "szpital" w ustawie o działalności leczniczej, w systemie prawa pozostawiono tę nazwę w stosunku do podmiotów, które mogą nie odpowiadać definicji zawartej w art. 2 pkt 9 w związku z pkt 11 ustawy o działalności leczniczej. Przykładem jest tu nie tylko podmiot nazywany "szpital uzdrowiskowy", ale także "szpital" wymieniony w art. 6 pkt 6 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym lub "szpital psychiatryczny", o którym mowa w przepisach ustawy z dnia 19 sierpnia 1994 r. o ochronie zdrowia psychicznego (Dz. U. z 2011 r. Nr 231, poz. 1375 z późn. zm.). Równocześnie, używając w wymienionym przepisie ustawy podatkowej określenia "szpital" ustawodawca ani nie odwołał się do jego rozumienia w ustawie o działalności leczniczej, ani nie wyłączył z jego zakresu podmiotu o nazwie, w szczególności, "szpital uzdrowiskowy". Nie dokonał tego także w związku z wejściem w życie ustawy o działalności leczniczej, chociaż uznał wówczas za zasadne dokonanie, z mocy art. 133 ustawy o działalności leczniczej, zmiany innego przepisu u.p.o.l., zaś art. 177 pkt 1 ustawy o działalności leczniczej zmieniony został art. 2 pkt 10 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, zawierający definicję zakładu lecznictwa uzdrowiskowego.

Ponadto, jeśli chodzi o podniesione w uzasadnieniu skargi kasacyjnej argumenty, że "szpital uzdrowiskowy to tylko jedna z nazw zakładu lecznictwa uzdrowiskowego" i że takim samym zakładem lecznictwa uzdrowiskowego jest na przykład sanatorium uzdrowiskowe, w konsekwencji czego sytuacja osób przebywających w szpitalu uzdrowiskowym niczym nie różni się do sytuacji osób korzystających z sanatorium uzdrowiskowego, to w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego abstrahują one od art. 8 i w art. 9 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, określających standardy opieki medycznej obowiązujące w każdym z wymienionych typów zakładów lecznictwa uzdrowiskowego.

W świetle powyższego brak jest uzasadnionych podstaw do przyjęcia, że użyte w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. określenie "szpital" oznacza wyłącznie "szpital" w rozumieniu art. 2 pkt 9 ustawy o działalności leczniczej i nie obejmuje tych podmiotów, które w innych ustawach określane są tym słowem. Nie można zatem uznać za uzasadniony, również w kontekście przepisów art. 2 ust. 1 pkt 9, 11, 12 ustawy o działalności leczniczej i art. 2 pkt 10 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, zarzutu skargi kasacyjnej, że Sąd pierwszej instancji dokonał błędnej wykładni wymienionego wyżej przepisu ustawy podatkowej, ani uznać tej wykładni za niedopuszczalną rozzszerzającą wykładnię przepisu prawa przewidującego zwolnienie podatkowe.

Biorąc powyższe pod uwagę, na podstawie art. 184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną.

1986235