

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

226

Kształtowanie wartości ZOZ nowym wyzwaniem menedżerów



pod redakcją

**Marka Łyszczaka, Marii Węgrzyn,
Dariusza Wasilewskiego**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2011

Recenzenci: Aldona Frączkiewicz-Wronka, Teresa Lubińska

Redaktor Wydawnictwa: Anna Grzybowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl> oraz w The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com, a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2011

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-131-7

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Spis treści

Wstęp.....	7
------------	---

Część 1. Budowanie wartości – aspekt systemowy i właścicielski

Dorota Korenik , Źródła finansowania innowacji w MSP szansą na rozwój (poprawę kondycji finansowej) ZOZ.....	11
Agnieszka Bem , Finansowanie ochrony zdrowia przez gospodarstwa domowe	23
Anna Hnatyszyn-Dzikowska, Zofia Wyszowska , Fundusze strukturalne UE jako determinanta konkurencyjności ZOZ	33
Joanna Jończyk , Kultura organizacyjna a innowacyjność w szpitalu publicznym.....	43
Joanna Sulowska, Łukasz Sulowski , Modele zarządzania zasobami ludzkimi w organizacjach medycznych.....	53

Część 2. Budowanie wartości – aspekt rachunkowy i finansowy

Sylwia Serwatka , Wzajemne współzależności pomiędzy audytem i kontrolą wewnętrzną w Zakładzie Opieki Zdrowotnej	63
Maria Węgrzyn , Kształtowanie wartości ZOZ a rynek usług finansowych	70
Alina Warelis , Wartość szpitala jako przedsiębiorstwa a wartość firmy (<i>goodwill</i>).	83
Paweł Prędkiewicz , Identyfikacja potencjalnych problemów ze stosowaniem klasycznych metod wyceny przedsiębiorstw do samodzielnych publicznych ZOZ	93
Robert Golej , Perspektywy wykupów menedżerskich w służbie zdrowia w Polsce.....	104
Grzegorz Michalski , Efektywność inwestycji w płynne aktywa w opodatkowanych i nie opodatkowanych organizacjach opieki zdrowotnej.....	115
Radosław Witczak , Wpływ norm podatkowych na wycenę zakładów opieki zdrowotnej – wybrane zagadnienia	129

Część 3. Budowanie wartości – aspekt pacjenta

Dorota Jachimowicz-Wołoszynek, Agnieszka Weber, Dorota Rogala, Agnieszka Skinder , Badanie poziomu oczekiwań i zadowolenia hospitalizowanych pacjentów – wybrane aspekty.....	139
Katarzyna Krot , Zaufanie w relacji lekarz–pacjent.....	150
Agnieszka Bukowska-Piestrzyńska , Reputacja w funkcjonowaniu placówki zdrowotnej	161
Anna Murawska, Anna Michalska , Ocena wybranych problemów ochrony zdrowia ludności w Polsce	174

Summaries

Part 1. Value Creation – system and ownership aspect

Dorota Korenik , Sources of innovation in smes an opportunity for development – improving the financial situation of health care centers.....	22
Agnieszka Bem , Financing of health care by households	32
Anna Hnatyszyn-Dzikowska, Zofia Wyszowska , EU Structural Funds as the determinant of the competitiveness in health care centre.....	42
Joanna Jończyk , Organizational culture and innovation in a public hospital.....	52
Joanna Sułkowska, Łukasz Sułkowski , Models of human resources management in medical organizations.....	60

Part 2. Value Creation – accounting and financial aspect

Sylvia Serwatka , Mutual interdependence of audit and internal control in a health care centre.....	69
Maria Węgrzyn , Shaping the value of health care centre vs. financial services market.....	82
Alina Warelis , Worth of hospital as a company vs its value (goodwill).....	92
Paweł Prędkiewicz , Identification of potential problems related to using traditional methods of valuing companies for public health care organizations.....	103
Robert Golej , Prospects for management buyouts in the health sector in Poland.	114
Grzegorz Michalski , The efficiency of liquid assets investment: taxed and not taxed healthcare organizations case.....	128
Radosław Witczak , The influence of tax provisions on the valuation of health care centers – chosen issues	136

Part 3. Value Creation – aspect of patient

Dorota Jachimowicz-Wołoszynek, Agnieszka Weber, Dorota Rogala, Agnieszka Skinder , Examination of the level of expectation and satisfaction of patients of chosen health care units – some aspects	149
Katarzyna Krot , Trust in doctor-patient relationship.....	160
Agnieszka Bukowska-Piestrzyńska , Reputation in functioning of a health facility.....	173
Anna Murawska, Anna Michalska , Evaluation of selected problems of health-care in Poland	182

Radosław Witczak

Uniwersytet Łódzki

WPLYW NORM PODATKOWYCH NA WYCENĘ ZAKŁADÓW OPIEKI ZDROWOTNEJ – WYBRANE ZAGADNIENIA

Streszczenie: Wycena szpitali wymaga uwzględnienia różnych czynników. Jednym z nich są skutki podatkowe zdarzeń gospodarczych, jakie wystąpiły w przeszłości. Szczególną uwagę należy zwrócić na podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek od towarów i usług oraz podatek od nieruchomości. W artykule przedstawiono poszczególne obszary z powyższych podatków, które mogą mieć znaczenie przy wycenie szpitali. Wskazano również możliwe ich skutki dla przeprowadzanej wyceny.

Słowa kluczowe: opodatkowanie zakładów opieki zdrowotnej, wycena ZOZ.

1. Wstęp

Wycena zakładów opieki zdrowotnej może być przeprowadzana za pomocą różnych metod. Uwzględniają one różne czynniki, takie jak przepływy finansowe, osiągnięty zysk, posiadany majątek i wiele innych. Jednak część z tych metod nie odzwierciedla wszystkich zdarzeń mogących mieć wpływ na przeprowadzaną wycenę. Jednym z elementów, jaki powinien być uwzględniony przy określeniu wartości szpitala, są zdarzenia związane z prawem podatkowym. Mogą wystąpić sytuacje, w których szpitale nie uwzględniły w prezentowanych danych finansowych wszystkich skutków podatkowych zawieranych transakcji. Skutki podatkowe takich zdarzeń mogą zwiększać ewentualne zobowiązania, jak i przyczyniać się do zapłacenia zbyt wysokiego podatku. Tym samym zakład opieki zdrowotnej może posiadać prawo do odzyskania nadpłaconego podatku. Taka sytuacja może się pojawić w niektórych jednostkach publicznych. Istnieje możliwość, że nie były one kontrolowane przez organy administracji skarbowej, a zatem nie nastąpiło sprawdzenie ich rozliczeń podatkowych. Celem artykułu jest identyfikacja najistotniejszych obszarów prawa podatkowego mogących wpływać na wycenę szpitali z uwzględnieniem specyfiki działalności jednostek opieki zdrowotnej. Można wyróżnić następujące elementy składowe systemu podatkowego, które powinny być uwzględnione przy wycenie szpitali: podatek dochodowy od osób prawnych, podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek od towarów i usług i podatek od nieruchomości.

2. Podatek dochodowy od osób prawnych a wycena szpitali

Jednym z podstawowych obciążeń podatkowych, jakie mogą ponosić jednostki opieki zdrowotnej, jest podatek dochodowy od osób prawnych. W związku z jego rozliczaniem istnieje wiele obszarów, które mogą generować dodatkowe zobowiązania lub należności mające w efekcie znaczenie przy ustalaniu wartości szpitala. Do najważniejszych należy zaliczyć: zaklasyfikowanie wydatków do kosztów podatkowych, stosowanie cen transferowych przez powiązane jednostki ochrony zdrowia, zakres zwolnienia z opodatkowania dochodów przeznaczonych na ochronę zdrowia przez szpitale oraz użyczenie majątku trwałego na rzecz niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej.

Jednym z istotnych elementów, mogących budzić wątpliwości w zakresie stosowania przepisów podatkowych, są zasady klasyfikowania wydatków do kosztów podatkowych. Za koszty podatkowe uznaje się wszelkie koszty poniesione w celu uzyskania przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów¹. Szpital powinien wykazać istnienie racjonalnego związku pomiędzy konkretnym wydatkiem a wielkością uzyskanego przychodu, możliwością osiągnięcia przychodu lub funkcjonowaniem źródła przychodu².

Dokonując oceny wpływu powyższego elementu systemu podatkowego, należy zauważyć, że może mieć on zarówno wpływ pozytywny, jak i negatywny na wycenę jednostki. Jeżeli w zakładzie opieki zdrowotnej zdecydowano się na zaliczenie wydatków do kosztów, które nie powinny podlegać opodatkowaniu, oznacza to (jeśli popełniono przy tym błąd) niebezpieczeństwo powstania zaległości podatkowej oraz dodatkowych odsetek. Kierownictwo mogło też prowadzić odwrotną politykę. Unikając ewentualnych sporów podatkowych, nie klasyfikowało wątpliwych zdarzeń gospodarczych jako koszty uzyskania przychodu, co równało się „rezygnacji” z dodatkowych możliwych wpływów dla szpitala.

Innym obszarem z zakresu podatku dochodowego od osób prawnych, który może mieć wpływ na wycenę szpitali, jest stosowanie przez nie cen transferowych. Ceny transferowe określają wartość dóbr i usług sprzedawanych powiązanym jednostkom w obrębie holdingu, koncernu lub grupy kapitałowej³. Są one związane z problematyką wyceny transakcji zawieranych przez podmioty powiązane. Przepisy podatkowe rozstrzygają zagadnienie powiązań w specyficzny sposób. Występują one pomiędzy co najmniej dwoma odrębnymi podatnikami podatków dochodowych. Co więcej, pomiędzy nimi muszą występować przewidziane przepisami różne rodzaje powiązań. Podstawowy podział uwzględnia powiązania o charakterze zagranicznym oraz krajowym. O ile występowanie powiązań o charakterze zagranicznym w zakresie wyceny szpitali w polskich warunkach może nie mieć większego znaczenia, o tyle uwzględnienie powiązań krajowych wydaje się być zasadne.

¹ Porównaj art. 15 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity DzU 2000, nr 54, poz. 654 ze zm.).

² Zobacz szerzej: G. Dźwigala i in., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 288-292.

³ M. O'Shaughnessy, *Ceny transferowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003, s. 5.

Jednostki opieki zdrowotnej zostaną uznane za powiązane, gdy wystąpią między nimi związki o charakterze: kapitałowym, zarządczym, nadzorczym, rodzinnym, stosunku pracy lub majątkowym. Jeśli dany podmiot posiada, pośrednio lub bezpośrednio, udziały w innym szpitalu o wielkości ponad 5%, to uznaje się, że są to podmioty powiązane. Taka sama sytuacja istnieje w sytuacji łączenia przez te same osoby funkcji zarządczych, nadzorczych w różnych podmiotach. Stają się one wówczas jednostkami powiązanymi⁴. Oznacza to, że na gruncie przepisów podatkowych szpitale wojewódzkie mogą być jednostkami powiązanymi. Mają one bowiem wspólnego właściciela, który sprawuje nad nimi kontrolę. Tym samym przeprowadzane pomiędzy nimi transakcje, np. zlecenie określonych badań, powinno być uznawane za zawieranie umów między podmiotami powiązanymi.

Ewentualne stosowanie cen transferowych może mieć ujemny wpływ na wartość szpitala. Sam fakt zawierania transakcji z powiązanymi podmiotami nie jest negatywny. Jednakże jeśli ceny transferowe odbiegały od wartości rynkowych, może nastąpić korekta wysokości podatku, a w efekcie mogą się również pojawić, obok zaległego podatku, odsetki za zwłokę.

Kolejnym czynnikiem wpływającym na wycenę szpitali jest zakres zwolnienia z opodatkowania dochodów przeznaczonych na ochronę zdrowia przez szpitale.

Według norm prawnych zwolnieniu podatkowemu podlegają dochody jednostek, których celem statutowym jest działalność w zakresie ochrony zdrowia w części przeznaczonych na ten cel⁵. Przepisy wskazują na warunki, jakie muszą spełnić podatnicy, aby móc skorzystać z powyższego zwolnienia. Przyjmuje się, że uzyskane dochody powinny być wydatkowane na działalność w zakresie zdrowia, przy czym wydatek musi mieć charakter bezpośredni. Zarazem jednak mogą pojawić się problemy interpretacyjne dotyczące przeznaczenia i wydatkowania dochodu w zakresie niektórych zdarzeń. Wątpliwości dotyczyć mogą np. wpłat na PFRON, kosztów egzekucyjnych, odsetek za zwłokę czy odpisów aktualizujących wartość należności⁶.

Zarazem jednak z powyższego zwolnienia wyłączone zostały m.in. spółdzielnie i spółki. Oznacza to konieczność opodatkowania dochodów osiąganych przez niepubliczne zakłady opieki zdrowotnej. Należy jednak podkreślić, że kwestia ta nie jest jednoznaczna. Jeżeli niepubliczny zakład opieki zdrowotnej (NZOZ) zostanie założony przez określony podmiot, np. spółkę, jako samodzielna jednostka, to przy odpowiednim skonstruowaniu jego statutu może on zostać potraktowany jako oddzielny podatnik. Tym samym będzie mógł skorzystać ze zwolnienia podatkowego, chociaż jego organem założycielskim będzie np. spółka z o.o., którego jedynym udziałowcem może być powiat⁷.

⁴ R. Witczak, *Polityka cen transferowych dla celów podatkowych w powiązanych jednostkach opieki zdrowotnej*, [w:] *Współczesne wyzwania strukturalne i menedżerskie w ochronie zdrowia*, red. R. Lewandowski, R. Walkowiak, Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. prof. T. Kotarbińskiego, Olsztyn 2009, s. 95-96.

⁵ Porównaj art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁶ Zobacz szerzej: R. Witczak, J. Suchecka, *Wybrane aspekty występowania ryzyka podatkowego w ZOZ*, *Studia i Materiały* nr 39, Polskie Stowarzyszenie Zarządzania Wiedzą, Bydgoszcz 2011, s. 222-238.

⁷ Porównaj wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 czerwca 2010 sygn. akt III SA/Wa 283/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl [dostęp 30.11.2010].

Ocena wpływu zakresu zwolnienia z opodatkowania dochodów przeznaczonych na ochronę zdrowia przez jednostki opieki zdrowotnej nie jest jednoznaczna. Mogą wystąpić wydatki potraktowane przez szpital jako związane ze zwolnieniem, które niekoniecznie spełniają warunki określone w przepisach. W efekcie może mieć to ujemny wpływ na przeprowadzaną wycenę. Z drugiej strony może wystąpić sytuacja odwrotna: zakład opieki zdrowotnej nie korzystał ze zwolnienia w takim wymiarze, w jakim mógłby. Szczególnie dotyczy to jednostek, które z publicznych przekształciły się w niepubliczne, a tym samym mają dodatkowe możliwości wygenerowania wpływów środków pieniężnych związanych z nadpłaconym podatkiem.

W związku z zakładaniem NZOZ przez samorząd terytorialny może również pojawić się kwestia podatkowych skutków użyczenia majątku trwałego dokonywanego przez jednostki samorządu terytorialnego na rzecz niepublicznych zakładów opieki zdrowotnej założonych przez jednostki samorządu terytorialnego. Nieodpłatne użytkowanie składników majątkowych oznacza powstanie przychodu dla szpitala. Przychodów nie muszą jednak ustalać spółki użyteczności publicznej, których jedynym właścicielem jest jednostka samorządu terytorialnego. Organy podatkowe uznają obecnie funkcjonujące NZOZ w formie spółki z o.o. za spółki użyteczności publicznej. Jednak taka interpretacja nie wydaje się właściwa. Szpitale nie są spółkami użyteczności publicznej, a jedynie wykonują zadania z zakresu użyteczności publicznej⁸.

Analizując skutek stosowania powyższego przepisu na wycenę jednostki, należy zauważyć, że może ona być jedynie negatywna. Jeśli szpital nie ustalał przychodów, korzystając np. z nieruchomości należących do powiatu, to występuje potencjalne ryzyko ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

3. Wycena jednostek medycznych a podatek dochodowy od osób fizycznych

Określając wartość zakładów opieki zdrowotnej, należy uwzględnić przede wszystkim następujące elementy podatku dochodowego od osób fizycznych: ustalanie przychodów pracowniczych oraz tzw. samozatrudnienie.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w specyficzny sposób definiuje pojęcie przychodów ze stosunku pracy. Uznaje się za nie zarówno środki pieniężne, jak i przychody uzyskiwane w naturze oraz nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia. Dodatkowo należy uwzględnić liczne zwolnienia zawarte w przepisach⁹. Łatwo popełnić wówczas błąd przy ustalaniu wysokości zaliczki na podatek obliczanej przez szpital pełniący funkcje płatnika. W razie niezgodnego z regulacjami wyliczenia należności podatkowej może mieć to jedynie negatywny wpływ na wartość szpitala. Pomyłki w tym zakresie mogą się przyczyniać do powstania zaległości podatkowych i odsetek za zwłokę.

⁸ Zobacz szerzej: R. Witczak, J. Suchecka wyd. cyt.

⁹ Zobacz szerzej: *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Rok 2007*, red. J. Marciniuk, Wyd. C.H. Beck, Warszawa 2007, s. 175-199, 357-460.

Innym elementem odgrywającym rolę przy wycenie szpitala jest uwzględnienie występowania tzw. samozatrudniania. Część personelu w jednostkach opieki zdrowotnej nie jest zatrudniona jako pracownicy, lecz jako osoby prowadzące działalność gospodarczą. Należy mieć na uwadze, że normy prawne określają również warunki, jakie powinny spełnić czynności wykonywane przez daną osobę, aby zostały one uznane za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Nie uważa się za działalność gospodarczą danych czynności, jeżeli odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający te czynności. Dodatkowo czynności są wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez zlecającego te czynności oraz wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością¹⁰.

W sytuacji zawierania umów kontraktu z lekarzami prowadzącymi samodzielną działalność gospodarczą ryzyko uznania ich za pracowników praktycznie nie występuje. W szpitalach mogą być również „zatrudniani” w ramach wykonywanej przez siebie działalności nie tylko osoby „białego” personelu, ale też personelu pomocniczego. Wypłaty na ich rzecz mogą nie zostać uznane za dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej, lecz jako przychody z pracy. Osoby „zatrudnione” w takiej formie mogą próbować wystąpić do sądu pracy o uznanie, że faktycznie występuje pomiędzy nimi a zakładem opieki zdrowotnej stosunek pracy. Konsekwencją będzie określenie wysokości należnych zaliczek od dokonywanych wypłat oraz odsetek za zwłokę.

Ustalanie rodzaju przychodu niezgodne z przepisami może mieć negatywny wpływ na wartość szpitala. Popełnienie błędów przyczyniać się może do powstania zaległości podatkowych i odsetek za zwłokę. Należy zwrócić uwagę, że szczególnie w przypadku tzw. samozatrudnienia błąd nie ma charakteru jednorazowego, ale może występować przez dłuższy okres.

4. Podatek VAT i podatek od nieruchomości i ich wpływ na wartość ZOZ

Jednym z podatków, jaki może oddziaływać na wartość zakładów opieki zdrowotnej, jest podatek od towarów i usług. Od roku 2011 nastąpiła zmiana w zakresie zwolnień od podatku od towarów i usług. Zgodnie z przepisami zwolnieniu podlegają jedynie „usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz czynności ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez zakłady opieki zdrowotne”¹¹, przy czym zgodnie z normami prawnymi w tym zakresie nie następuje odwołanie do klasyfikacji statystycznych¹². Oznacza to, że zakres usług zwolnionych z opodatkowania należy odczytywać nie na pod-

¹⁰ Porównaj art. 5b Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity DzU 2000 nr 14 poz. 176 ze zm.).

¹¹ Artykuł 43 ust. pkt 18 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

¹² Tamże, art. 5a.

stawie klasyfikacji statystycznych, lecz zgodnie z zasadami wykładni prawa. Należy jednak zwrócić uwagę, że samo wykonywanie usług w zakresie ochrony zdrowia (medycznych) nie jest elementem wystarczającym do zastosowania zwolnienia. Istotny jest również ich cel. Usługi te muszą służyć profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia. Nie każde działanie o charakterze usług w zakresie ochrony zdrowia będzie podlegało zwolnieniu. W wyniku wprowadzonych zmian istotny będzie cel wykonywanych świadczeń. Ze zwolnienia będą w zasadzie korzystać tylko te czynności, które mają charakter diagnostyczny lub terapeutyczny (lecniczy)¹³. W porównaniu ze stanem dotychczasowym część usług wykonywanych przez szpitale może być uznana za podlegającą opodatkowaniu. Może to dotyczyć szczególnie opinii wykonywanych na zlecenie sądów lub prokuratury, badań genetycznych, badań klinicznych czy też badań próbek krwi na zlecenie policji.

Oceniając wpływ podatku VAT na wycenę zakładów opieki zdrowotnej, należy szczególnie uwzględnić efekty zmian obowiązujących od 2011 roku. Mogą one mieć raczej wyłącznie negatywny skutek. Mogą wystąpić błędy w zakresie niezaklasyfikowania określonych zdarzeń do tych objętych opodatkowaniem, a w efekcie spowodować powstanie zaległości podatkowej wraz z odsetkami.

Na wartość szpitala może mieć wpływ również właściwe wywiązywanie się z obowiązków w podatku od nieruchomości. Należy szczególnie uwzględnić wysokość przyjętej stawki. Do roku 2010 występowały wątpliwości w zakresie skorzystania z preferencyjnej stawki w podatku od nieruchomości przez jednostki medyczne. Obniżoną stawkę można zastosować za pomieszczenia zajęte bezpośrednio na świadczenia zdrowotne, jednak niekoniecznie może ona dotyczyć pomieszczeń administracyjnych czy gospodarczych, jak np. stołówki czy inne pomieszczenia w zakresie żywienia. Od roku 2011 wprowadzono zmianę w przepisach w omawianym zakresie. Celem nowelizacji jest stosowanie preferencyjnej stawki do całości budynków przeznaczonych na świadczenia usług w zakresie ochrony zdrowia. Jednak w trakcie prac nad zmianami pojawiała się wątpliwość, czy będzie ona obejmować również wszelkie inne pomieszczenia¹⁴. Analizując efekt stosowania preferencyjnej stawki na wycenę szpitali, należy ustalić, czy jednostka korzystała z obniżonej stawki dla całości zajmowanych przez siebie nieruchomości. Jeśli odpowiedź jest pozytywna, może to oznaczać ujemny wpływ na wynik procesu wyceny.

5. Wnioski

Przeprowadzając proces wyceny jednostki opieki zdrowotnej, należy uwzględnić różne czynniki. Jednym z elementów wpływających na obecną wartość szpitala są przeszłe zdarzenia gospodarcze i związane z nimi obowiązki podatkowe. Przepisy

¹³ Porównaj: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 12, s. 10.

¹⁴ P. Kwaśny, *Przychodnie i szpitale zapłacą niższą daninę od nieruchomości*, „Rzeczpospolita” 2010 (z 22 listopada), s. D2; zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2007 r. sygn. akt II FSK 305/06 www.orzeczenia.nsa.gov.pl [dostęp 30.11.2010].

podatkowe nie należą do najprostszych w ich stosowaniu. Podatnik może się pomylić zarówno na swoją korzyść, jak i w przeciwnym kierunku. Dawne operacje gospodarcze mogą wywierać różnorodny skutek. Kierownictwo danej jednostki, nie chcąc wchodzić w spory ze służbami skarbowymi, mogło stosować bardziej profiskalną interpretację przepisów, nie zawsze najbardziej optymalną dla określonej jednostki. Podatek mógł zostać zapłacony w kwocie wyższej niż faktycznie była wymagalna. Identyfikacja takich zdarzeń może się przyczynić do zwiększenia wartości szpitala przez możliwość odzyskania kwot nadpłaconego podatku. Może się okazać, że zakład opieki zdrowotnej posiada dodatkową wartość związaną z należnym mu zwrotem podatku. Jednakże możliwa jest także sytuacja odwrotna. W związku z przeszłymi zdarzeniami gospodarczymi i błędnym ich ujęciem z punktu widzenia prawidłowości stosowania przepisów podatkowych mogą się pojawić dodatkowe zobowiązania lub wypływy środków pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa. W efekcie takich zdarzeń może nastąpić zmniejszenie wartości jednostki opieki zdrowotnej. Dokonując wyceny szpitala, należy uwzględnić pojawienie się podatkowych skutków mogących z jednej strony zwiększyć, a z drugiej obniżyć wartość zakładu opieki zdrowotnej.

Przy dokonywaniu wyceny należy zalecić przeprowadzanie audytu podatkowego. Jego celem powinna być identyfikacja wszelkich zdarzeń, które potencjalnie powodują wzrost lub spadek obciążeń podatkowych. Szczególnie należy poddać analizie następujące obszary prawa podatkowego:

- w podatku dochodowym od osób prawnych: zaliczanie wydatków do kosztów podatkowych, zakres stosowania cen transferowych, zakres zwolnienia z opodatkowania dochodów przeznaczonych na ochronę zdrowia przez szpital, użyczenie majątku trwałego na rzecz niepublicznych ZOZ;
- w podatku dochodowym od osób fizycznych: ustalanie przychodów pracowniczych, zakres stosowania tzw. samozatrudnienia;
- w podatku od towarów i usług: wykorzystanie zwolnień w zakresie stosowania usług medycznych;
- w podatku od nieruchomości: zakres stosowanych obniżonych stawek dotyczących działalności medycznej.

Po przeprowadzeniu audytu podatkowego i identyfikacji tych zdarzeń, które mogłyby mieć wpływ na przeprowadzanie wyceny, należy ustalić wymierne efekty tych zdarzeń.

W celu dokładnego określenia finansowych skutków ewentualnych błędnych dotychczasowych stosowanych rozwiązań podatkowych byłoby wskazane wystąpienie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub o pisemną interpretację w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Sporządzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty (wraz z korektą zeznania podatkowego – jeżeli wymagają tego odpowiednie regulacje) jest zalecane, jeśli w wyniku audytu pojawi się prawdopodobieństwo, że zapłacono podatek zbyt wysoki. Z pisemną interpretacją w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego powinno się wystąpić, jeśli w efekcie audytu podatkowego nastąpi identyfikacja operacji gospodarczych, które wywrą negatywny sku-

tek na wycenę szpitala. Wówczas można uzyskać potwierdzenie, że dotychczasowe postępowanie w zakresie wymiaru podatków było prawidłowe. W razie negatywnej odpowiedzi można dokonać korekt w dotychczasowych rozliczeniach lub przynajmniej uwzględnić ten fakt przy stosowanej metodzie wyceny zakładu opieki zdrowotnej. Może wystąpić również sytuacja, kiedy kierownictwo jednostki zdecyduje o nieskładaniu pisemnej interpretacji w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego, licząc na brak kontroli organów skarbowych. W takim przypadku przy wycenie należy uwzględnić nie tylko potencjalny zaległy podatek, ale i prawdopodobieństwo wystąpienia odsetek za zwłokę.

Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2010 nr 12.
- Dźwigala G. i in., *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Kwaśny P., *Przychodnie i szpitale zapłacą niższą daninę od nieruchomości*, „Rzeczpospolita” 2010 (z 22listopada), s. D2.
- O’Shaughnessy M., *Ceny transferowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Podatek dochodowy od osób fizycznych. Rok 2007*, red. J. Marciniuk, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2007.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity DzU 2000, nr 54, poz. 654 ze zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity DzU 2000, nr 14, poz. 176 ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU 2004 nr 54, poz. 535 z późn. zm.).
- Witczak R., *Polityka cen transferowych dla celów podatkowych w powiązanych jednostkach opieki zdrowotnej*, [w:] *Współczesne wyzwania strukturalne i menedżerskie w ochronie zdrowia*, red. R. Lewandowski, R. Walkowiak, Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. prof. T. Kotarbińskiego, Olsztyn 2009, s. 95-96.
- Witczak R., Suchecka J., *Wybrane aspekty występowania ryzyka podatkowego w ZOZ*, Studia i Materiały nr 39, Polskie Stowarzyszenie Zarządzania Wiedzą, Bydgoszcz 2011, s. 222-238.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 czerwca 2010 sygn. akt III SA/Wa 283/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl [dostęp 30.11.2010].
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 28 lutego 2007 r. sygn. akt II FSK 305/06, www.orzeczenia.nsa.gov.pl [dostęp 30.11.2010].

THE INFLUENCE OF TAX PROVISIONS ON THE VALUATION OF HEALTH CARE INSTITUTIONS – CHOSEN ISSUES

Summary: In the article the basic effects of tax provisions on the valuation of health care institutions are presented. The areas of particular taxes influencing the valuation of health care institutions are discussed. The effects of those tax rules are presented too.

Keywords: taxation of health care institution, valuation of health care institution.