

Fn.II.3112.2.2012

.....

### **Indywidualna Interpretacja Podatkowa**

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2012r. Nr 749 ze zmianami), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 30.07.2012r. (data wpływu 10.08.2012r.) złożonego przez .....o wydanie pisemnej interpretacji podatkowej

#### **p o s t a n a w i a m**

uznać za nieprawidłowe stanowisko strony, że do budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń należy zastosować stawkę preferencyjną w podatku od nieruchomości mimo częściowego wykorzystania budynku w określonych godzinach na działalność gospodarczą związaną z innymi celami niż udzielanie świadczeń zdrowotnych.

#### **U z a s a d n i e n i e**

W dniu 10.08.2012r. do organu podatkowego wpłynął wniosek o udzielenie interpretacji prawnej w sprawie stosowania przepisów prawa podatkowego, poprzez udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

Czy w opisanym stanie faktycznym do pomieszczeń służących w przeważającej mierze udzielaniu świadczeń zdrowotnych ma zastosowanie obniżona stawka podatku wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit.d ustawy?

#### **W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:**

W latach od 2009 (projekt budowlany) do 2012 budowano budynek, przeznaczony do świadczenia usług z zakresu opieki zdrowotnej. Odbiór budynku został dokonany w lipcu br., zatem stosownie do treści art. 6. ust. 2 ww. obowiązek podatkowy powstanie w dniu 1 stycznia 2013r. Na podstawie umowy dzierżawy zawartej ze spółką prawa handlowego, której podstawowym przedmiotem działalności gospodarczej jest udzielanie świadczeń medycznych, budynek został przekazany do użytkowania tej spółce. Spółka oprócz ww. działalności podstawowej w niektórych wydzierżawionych pomieszczeniach prowadzi działalność inną niż w zakresie opieki zdrowotnej (np. zajęcia jogi, pilates, czy inne zajęcia fitness). Przy tym stopień wykorzystywania ww. wybranych pomieszczeń na ten rodzaj działalności jest zdecydowanie niższy niż w przypadku ich wykorzystywania do świadczenia

usług medycznych (zajęcia na cele inne niż udzielanie świadczeń zdrowotnych może wynosić w różnych okresach od kilku do kilkunastu, maksymalnie ok. 20% czasu pracy).

**Przedstawiając własne stanowisko w sprawie** wnioskodawca wskazuje na treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych, który stanowi, że od budynków lub ich części, związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń pobiera się obniżoną stawkę podatku od nieruchomości. Powołując się na wykładnię gramatyczną przepisu wnioskodawca stwierdził, iż sporadyczne lub nawet powtarzalne, lecz nieistotne czy wręcz marginalne czasowo wykorzystanie na inne cele niż świadczenie usług zdrowotnych pozbawia podatnika prawa do obniżonej stawki, wobec czego należy przyjąć że ta obniżona stawka ma tu zastosowanie. Następnie wnioskodawca stwierdza, iż przepis nie wymaga by takie pomieszczenia musiały być związane tylko i wyłącznie z udzielaniem świadczeń zdrowotnych ani by podmiot zajmujący te pomieszczenia prowadził działalność wyłącznie w zakresie udzielania tych świadczeń. Za takim stanowiskiem zdaniem wnioskodawcy przemawia również wykładnia celowościowa przepisu. Gdyby bowiem sporadycznie wykorzystanie budynków lub ich części służących zasadniczo udzielaniu świadczeń zdrowotnych, choćby w minimalnym stopniu, do innych celów miało pozbawić prawa do obniżonej stawki, nie zostałby osiągnięty cel przyświecający ustawodawcy, jakim było niewątpliwie stwarzanie warunków do poszerzania bazy świadczenia usług zdrowotnych, tym samym ochrony zdrowia obywateli. Utrata korzyści w postaci obniżonej stawki podatku od nieruchomości byłaby bowiem de facto nieprzymierzoną sankcją za uzupełniające wykorzystanie budynku lub jego części do innych celów.

**Dokonując oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy, organ podatkowy zważył co następuje:**

Zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości reguluje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Opodatkowaniu podatkiem według najwyższych stawek (dla przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) podlegają wszystkie grunty, budynki i budowle znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Według opisanego stanu faktycznego mamy do czynienia niewątpliwie z przedsiębiorcą. Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d), budynki lub ich części, związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń korzystają z odrębnej stawki podatku od nieruchomości. Ta stawka podatkowa jest "preferencyjna" w stosunku do generalnej stawki obowiązującej przedsiębiorców zawartej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W obecnym brzmieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) aby skorzystać z preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości muszą zostać spełnione łącznie dwie przesłanki. Pierwsza dotyczy posiadania uprawnień do udzielania świadczeń zdrowotnych, druga natomiast dotyczy przedmiotu opodatkowania, który powinien być związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń. Dla wyjaśnienia jakie części budynku mogą korzystać z ww. preferencji niezbędne jest wskazanie co należy rozumieć przez świadczenie zdrowotne.

Stosownie do art. 4 ustawy podmiotami leczniczymi czyli posiadającymi uprawnienia do udzielania świadczeń zdrowotnych są:

- 1) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 i Nr 239, poz. 1593 oraz z 2011 r. Nr 85, poz. 459 i Nr 106, poz. 622) we wszelkich formach

przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej,

- 2) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- 3) jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej,
- 4) instytuty badawcze, o których mowa w art. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. Nr 96, poz. 618),
- 5) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej,
- 5a) posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń, o których mowa w pkt 5,
- 6) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania

w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

Druga przesłanka warunkująca możliwość korzystania z preferencyjnej stawki dotyczy przedmiotu opodatkowania, tj. budynek lub jego część powinien być związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń. Oznacza to, że budynek lub jego część musi być faktycznie zajęty na prowadzenie działalności w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych przez podmiot udzielający tych świadczeń, przy czym poprzez rozszerzanie zapisu przedmiotu opodatkowania preferencyjną stawką objęte są również pomieszczenia nie zajęte bezpośrednio na udzielanie świadczeń zdrowotnych. Dotyczy to pomieszczeń administracyjnych (np. pokoje biurowe, pokoje przeznaczone do przechowywania dokumentacji medycznej), gospodarczych (np. pomieszczenia magazynowe i porządkowe, pralnie) i socjalnych (np. pokoje socjalne, szatnia, kuchnia, toaleta). Definicja "świadczeń zdrowotnych" jest zawarta w art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2011 nr 112 poz. 654 z późn. zm.). Świadczenie zdrowotne to działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania. Art. 9 ust 1 ww. ustawy, stanowi iż stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne inne niż szpitalne mogą polegać w szczególności na:

- 1) udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych i wyrobów medycznych, pomieszczeń i żywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowaniu tych osób do samoopieki i samopielęgnacji w warunkach domowych;
- 2) udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację, opiekę i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych potrzebnych do kontynuacji leczenia, pomieszczeń i żywienia odpowiednich do stanu zdrowia, a także prowadzeniu edukacji zdrowotnej dla pacjentów i członków ich rodzin oraz przygotowaniu tych osób do samoopieki i samopielęgnacji w warunkach domowych;

- 3) udzielaniu świadczeń zdrowotnych polegających na działaniach usprawniających, które służą zachowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia;
- 4) sprawowaniu wszechstronnej opieki zdrowotnej, psychologicznej i społecznej nad pacjentami znajdującymi się w stanie terminalnym oraz opieki nad rodzinami tych pacjentów.

Natomiast art. 13 ustawy stanowi, iż w miejscu udzielania świadczeń zdrowotnych: może być wykonywana działalność inna niż działalność lecznicza, pod warunkiem, że nie jest uciążliwa dla pacjenta lub przebiegu leczenia.

Należy wskazać, że w obecnym brzmieniu przedmiotu opodatkowania ustawodawca powiązał ze sobą dwa pojęcia, tj. "związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej" i "zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń". Pojęcie "związany" jest pojęciem szerszym i świadczy o bezpośrednim i pośrednim związku z wykonywaną przez przedsiębiorcę działalnością gospodarczą, zaś pojęcie "zajęte" jest pojęciem węższym i oznacza związek bezpośredni. Te dwa stany "związany" i "zajęty" muszą być spełnione równocześnie, co oznacza, że preferencyjną stawkę podatkową można zastosować do wszystkich budynków lub ich części o ile są zajęte przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych. Budynek lub jego część musi służyć wykonywaniu działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych.

Z przedstawionego przez wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, iż jako właściciel nieruchomości wydzierżawił cały budynek spółce prawa handlowego, przedsiębiorcy którego podstawowym przedmiotem działalności gospodarczej jest udzielanie świadczeń medycznych. Spółka oprócz ww. działalności podstawowej w niektórych wydzierżawionych pomieszczeniach prowadzi działalność inną niż w zakresie opieki zdrowotnej (np. zajęcia jogi, pilates, czy inne zajęcia fitness).

Zdaniem organu podatkowego zastosowanie preferencyjnej stawki będzie możliwe dopiero wówczas, gdy w lokalu wynajętym przez prowadzącego działalność leczniczą będzie rzeczywiście prowadzona działalność polegająca na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, o których mowa w ww. ustawie. Organ takie stanowisko wywodzi w oparciu o wszystkie przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Opodatkowanie nieruchomości wykorzystywanych sezonowo do prowadzenia działalności gospodarczej zależy od rodzaju nieruchomości. W przypadku przedmiotowej nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej – to jest takiej która jest w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, okoliczność prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej tylko przez część roku ( lub część dnia) nie ma żadnego znaczenia przy ustalaniu wysokości podatku od nieruchomości za dany rok podatkowy. Opodatkowaniu podatkiem według najwyższych stawek (dla przedmiotów opodatkowania związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) podlegają wszystkie grunty, budynki i budowle znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). Wielokrotnie w publikacjach prezentowany jest pogląd, iż przedsiębiorca może w ogóle na danej nieruchomości nie prowadzić działalności gospodarczej, a mimo to nieruchomość jest traktowana jako związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tym bardziej jedynie czasowe zaprzestanie wykonywania działalności (lub prowadzenie działalności do której stosuje się stawkę „preferencyjną”) na danej nieruchomości nie spowoduje, że straci ona taki charakter. Część budynku jest przez cały czas w posiadaniu przedsiębiorcy, który prowadzi jak wynika z wniosku również działalność gospodarczą inną niż działalność lecznicza, a zatem podlega opodatkowaniu według najwyższych stawek. W tym przypadku decydującym jest kryterium posiadania budynku przez przedsiębiorcę, a nie sposób jego wykorzystywania do prowadzenia działalności gospodarczej. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie różnicuje opodatkowania nieruchomości, w zależności od tego czy są one

wykorzystywane do działalności sezonowo, czy całorocznie. Nie ma przy tym znaczenia, jakie powody decydują o czasowym jedynie prowadzeniu działalności gospodarczej.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania w organie podatkowym i dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę.

### **Pouczenie**

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem.

Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu przy ul. Kośnego 70, 45-372 Opole po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację, w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art.52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – DZ.U.Nr 153, poz.1270 ze zm.).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w dwóch egzemplarzach (art.47 ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni, od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art.53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi.

Otrzymują:

1. Adresat,
2. a/a.