

dr hab. Tomasz Wołowiec, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie

Zasady stosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości zajętych i wykorzystywanych na potrzeby działalności leczniczej

Streszczenie

Sam wpis do rejestru podmiotów leczniczych, nie uprawnia do uznania, iż pomieszczenia „niezabiegowe” (pośrednio wykorzystywane dla celów świadczenia usług leczniczych: pomieszczenia administracyjne, pomieszczenia hotelowe, pomieszczenia restauracyjne) mogą być uznane za związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Summary

The entry into the register of medical entities itself does not entitle you

to recognize that “non-surgical” rooms (indirectly used for the purpose of providing medical services: administrative rooms, hotel rooms, restaurant rooms) may be considered related to the provision of health services.

Wprowadzenie

Sam wpis do rejestru podmiotów leczniczych, nie uprawnia do uznania, iż pomieszczenia „niezabiegowe” (pośrednio wykorzystywane dla celów świadczenia usług leczniczych: pomieszczenia administracyjne, pomieszczenia hotelowe, pomieszczenia

nia restauracyjne) mogą być uznane za związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych¹. Dla zastosowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.) obniżonej stawki podatku od nieruchomości konieczne jest łączne spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze – budynek lub jego część muszą być związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności gospodarczej, po drugie – musi je zajmować podmiot udzielający tych świadczeń. W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. prawodawca ujedynolicił stawkę preferencyjną dla wszystkich podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych (nie tylko przykładowo dla szpitali, przychodni, sanatoriów, ale i np. hoteli wykonujących zabiegi lecznicze), rozszerzając w tym względzie możliwość jej stosowania nie tylko na pomieszczenia zajęte na jej wykonywanie, lecz przede wszystkim związane z tą działalnością. Takie podejście ustawodawcy nie oznacza jednak, iż każdy podmiot prowadzący działalność leczniczą będzie mógł skorzystać z tej stawki preferencyjnej bezwarunkowo – o ile wykaże, iż jest podmiotem wpisanym do właściwego rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą oraz udowodni fakt posiadania pomieszczeń związanych z tą działalnością.

Istota problemu

Spółka wykorzystuje hotel w całości do prowadzenia działalności gospodarczej, której przedmiotem

jest świadczenie usług: zakwaterowania, gastronomicznych, sprzedaży żywności i napojów, turystycznych, rozrywkowych i rekreacyjnych. Dodatkowo spółka wykorzystuje hotel do świadczenia usług określanych jako „zdrowotne”, do których należą: zabiegi dermatologiczne, masaże, zabiegi pielęgnacyjne, zabiegi fizykoterapeutyczne, inne zabiegi służące zachowaniu lub poprawie zdrowia. Spółka jest jedynym właścicielem hotelu oraz jedynym podmiotem zajmującym go w celu świadczenia usług zdrowotnych. Pomieszczenia wykorzystywane w związku ze świadczonymi przez spółkę usługami zdrowotnymi, można podzielić na dwie grupy:

1. Grupę 1 – do której należą pomieszczenia bezpośrednio wykorzystywane do świadczenia usług zdrowotnych, stanowiące m.in. sale zabiegowe, pomieszczenia przeznaczone do wykonywania masaży, itp.
2. Grupę 2 – do której należą pomieszczenia pośrednio wykorzystywane dla celów świadczenia usług zdrowotnych, niezbędne dla prawidłowego świadczenia tych usług, nazwane przez wnioskodawcę jako „pomieszczenia niezabiegowe”, które stanowią między innymi: pomieszczenia administracyjne, magazyny, korytarze, pomieszczenia gospodarcze, pomieszczenia restauracyjne, pokoje hotelowe, pomieszczenia kuchenne, recepcje sanatoryjne, kotłownię.

Ze względu na fakt, że usługi zdrowotne świadczone w hotelu mają

¹ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt. II FSK 2726/17 oraz wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 lutego 2017 r., sygn. akt. I SA/Wr 950/16.

charakter leczniczy, spółka uzyskała wpis do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą prowadzonego przez wojewodę, zgodnie z art. 103 w zw. z art. 100 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2011 r. Nr 112, poz. 654, Dz. U. z 2015 r. poz. 618 z późn. zm., dalej: ustawa o działalności leczniczej). Zasadniczy problem interpretacyjny dotyczy odpowiedzi na pytanie czy pomieszczenia niezabiegowe mogą zostać uznane za związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów ustawy o działalności leczniczej czy/lub zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Rozstrzygnięcie problemu

Analizując stan sprawy stwierdzić należy, że art. 5 ust. 1 i 2 lit. d u.p.o.l. stanowi, że Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: od budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń (4,70 zł od 1 m² powierzchni użytkowej w roku 2018). Treść analizowanego przepisu ukształtowana została ustawą z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (tj. z dniem 1 stycznia 2011 r. przez art. 1 ustawy z dnia 24 września 2010 r. zmieniającej ustawę o podatkach i opłatach lokalnych) oraz nowelizacją związaną z wejściem w życie usta-

wy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (tj. z dniem 1 lipca 2011 r. przez art. 133 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej). W jej ramach ustawodawca odstąpił od warunku by opodatkowane preferencyjnie budynki lub ich części były „zajęte” na prowadzenie działalności w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zastępując go warunkiem ich „związania” z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i „zajęcia” przez podmioty udzielające tych świadczeń w rozumieniu przepisów ustawy o działalności leczniczej. Powyższe oznacza, że niższa stawka podatku mogła być stosowana nie tylko do budynków lub ich części zajętych na udzielanie świadczeń zdrowotnych, ale szerzej – do budynków lub ich części związanych z udzielaniem tych świadczeń.

Omawiany przepis, w brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2011 r., podlegał kontroli Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 26 września 2013 r. sygn. akt K 22/12 orzekł o jego konstytucyjności, stwierdzając jednocześnie, że jego nowelizacja (z lipca 2011 r.) poza terminologią dostosowującą ustawę do terminologii zawartej w ustawie o działalności leczniczej, potwierdziła wolę ustawodawcy dokonanie jego zmiany merytorycznej, poszerzającej zakres sytuacji, w których stosowana jest «preferencyjna» (niższa) stawka podatku od nieruchomości. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. należy interpretować uwzględniając przesłankę podmiotowo – przedmiotową. „*Budynki*

lub ich części zajęte przez podmioty wykonujące działalność leczniczą muszą jednocześnie pozostawać w związku z działalnością leczniczą. Adresatem tego przepisu, w obydwu jego częściach, jest ten sam podmiot². Dla zastosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości konieczne jest łączne spełnienie obu przesłanek. Będą to więc sytuacje, w których z jednej strony budynek lub lokal są związane z działalnością w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, z drugiej strony musi je zajmować podmiot udzielający tych świadczeń².

W zgodzie z zaprezentowaną wykładnią Trybunału Konstytucyjnego oraz poglądami doktryny pozostaje więc stanowisko, że dla zastosowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. obniżonej stawki podatku od nieruchomości konieczne jest łączne spełnienie dwóch przesłanek. Po pierwsze – budynek lub jego część muszą być związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności gospodarczej, po drugie – musi je zajmować podmiot udzielający tych świadczeń.

W stanie prawnym ukształtowanym wymienioną wcześniej ustawą o działalności leczniczej „świadczeniami zdrowotnymi” na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy o działalności leczniczej są działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania. Należy przy tym za-

uważyć, że stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne inne niż świadczenia szpitalne to świadczenia opiekuńcze, pielęgnacyjne, paliatywne, hospicyjne, świadczenia z zakresu opieki długoterminowej, rehabilitacji leczniczej, leczenia uzależnień, psychiatrycznej opieki zdrowotnej oraz leczenia uzależnień, udzielane pacjentom, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonych, stałych pomieszczeniach (art. 2 pkt 12 ustawy o działalności leczniczej).

Świadczenia zdrowotne mogą być realizowane przez różne kategorie podmiotów leczniczych, z których część nie musi posiadać statusu przedsiębiorcy (art. 4 ust. 1 ustawy o działalności leczniczej). Wszystkie one muszą jednak być wpisane do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą prowadzonego przez wojewodę właściwego dla siedziby albo miejsca zamieszkania podmiotu leczniczego (art. 100 ust. 1 i 106 ust. 1 pkt 1 ustawy o działalności leczniczej). Wpis do rejestru podmiotów leczniczych stanowi warunek *sine qua non* prowadzenia działalności leczniczej i ma na celu zagwarantowanie pacjentom bezpieczeństwa i pewności, że podmiot leczniczy, z którego usług korzystają spełnia podstawowe standardy uznane przez ustawodawcę za niezbędne dla tego rodzaju działalności³. Zatem uzyskanie wpisu do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą powoduje przyznanie danemu podmiotowi statusu podmiotu

² L. Eteł, Podatek od nieruchomości. Komentarz (System informacji prawnej LEX, art. 5 u.p.o.l., pkt 12.).

³ Por. Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz M. Dercz, T. Rek, wyd. ABC, 2012 r.

lecniczego (art. 4, art. 100 ust. 1 i 106 ust. 1 pkt 1 ustawy o działalności leczniczej) udzielającego świadczeń zdrowotnych, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. Jednakże sam wpis do rejestru podmiotów leczniczych, jak prawidłowo stwierdził organ, nie uprawnia do uznania, iż wszystkie pomieszczenia wskazane we wniosku o interpretację jako „niezabiegowe” mogą być uznane za związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. prawodawca ujedynolicił stawkę preferencyjną dla wszystkich podmiotów udzielających świadczeń zdrowotnych (nie tylko przykładowo dla szpitali, przychodni, sanatoriów), rozszerzając w tym względzie możliwość jej stosowania nie tylko na pomieszczenia zajęte na jej wykonywanie, lecz przede wszystkim związane z tą działalnością. Owo podejście ustawodawcy nie oznacza jednak, iż każdy podmiot prowadzący działalność leczniczą będzie mógł skorzystać z tej stawki preferencyjnej bezwarunkowo – o ile wykaże, iż jest podmiotem wpisanym do właściwego rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą oraz udowodni fakt posiadania pomieszczeń związanych z tą działalnością.

W tym miejscu niezbędnym jawi się również faktyczne wykorzystywanie części budynku na działalność leczniczą oraz w przypadku prowadzenia jeszcze innej działalności gospodarczej w obiekcie budowlanym, aniżeli działalność leczniczą, wyodrębnienie tej części budynku, która przeznaczona będzie dla osób

korzystających ze świadczeń i udzielających tych świadczeń, jak prawidłowo wskazał organ w zaskarżonej interpretacji. W tym względzie ustawodawca wspomina właśnie o kryterium podmiotowym zajęcia pomieszczenia przez podmioty udzielające świadczeń medycznych w tych pomieszczeniach, które związane są z prowadzoną działalnością leczniczą. Zajęcie oznacza wykorzystywanie przedmiotu opodatkowania przez podmiot leczniczy do określonej działalności (chodzi tu o świadczenia zdrowotne) z wyłączeniem innych rodzajów działalności (dotyczy innych usługi świadczonych w hotelu). *Ratio legis* uregulowania art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. wprost wskazuje, iż intencją ustawodawcy było rozszerzenie zakresu przedmiotowego stosowania tego przepisu w związku z rysującą się linią orzeczniczą sądów administracyjnych – a nie bliżej nieokreślone oraz bezwarunkowe dopuszczenie do korzystania z tej stawki preferencyjnej przez podmioty, legitymujące się statusem podmiotu wykonującego działalność leczniczą w rozumieniu art. 100 ustawy o działalności leczniczej.

W ocenie Sądu, wykładnia celowościowa przepisu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., wskazuje, że założeniem ustawodawcy była realizacja określonej polityki społecznej państwa w dziedzinie ochrony zdrowia oraz dążenie do wsparcia określonych sektorów działalności gospodarczej zajmujących się udzielaniem świadczeń zdrowotnych dla ogółu społeczeństwa, a nie wspieranie poprzez

preferencyjne stawki opodatkowania branży hotelarskiej, turystycznej czy rozrywkowej. Dlatego też należy przyjąć że pomieszczenia związane z działalnością leczniczą nie mogą być zasadniczo wykorzystywane na inne cele niż udzielanie świadczeń zdrowotnych np. cele komercyjne czy też cele osobiste podatnika oraz powinny spełniać wymogi opisane w ustawie o działalności leczniczej oraz rozporządzeniu z dnia 26 czerwca 2012 r. w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą, a także w nich prowadzona będzie faktyczna działalność lecznicza.

Zajęcie danego budynku lub lokalu na prowadzenie działalności gospodarczej oznacza jego wydzielenie i przeznaczenie tylko na prowadzenie tego rodzaju działalności. Jeżeli

natomiast w takim budynku lub lokalu, zasadniczo wykorzystywanym w innym celu, prowadzi się od czasu do czasu działalność gospodarczą, to nie uzasadnia to twierdzenia, że ten budynek lub lokal jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zatem sam wpis do rejestru podmiotów leczniczych, nie uprawnia do uznania, iż wszystkie pomieszczenia „niezabiegowe” mogą być uznane za związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Należy bowiem mieć na względzie, że w rozpatrywanej sprawie pomieszczenia podmiotu leczniczego znajdują się w hotelu wykorzystywanym przez Spółkę również w innych celach niż świadczenia zdrowotne, tj. do świadczenia usług: zakwaterowania, gastronomicznych, sprzedaży żywności i napojów, turystycznych, rozrywkowych i rekreacyjnych itp.

Bibliografia:

L. Eteł, Podatek od nieruchomości. Komentarz (System informacji prawnej LEX, art. 5 u.p.o.l., pkt 12.).

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. akt. II FSK 2726/17.

Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 lutego 2017 r., sygn. akt. I SA/Wr 950/16.

Ustawa o działalności leczniczej. Komentarz, M. Dercz, T. Rek, wyd. ABC, 2012 r.