



Wrocław, 9 stycznia 2026 r.

WPO-DNT.310.1.10.2025

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, art. 14c i art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111) po rozpatrzeniu wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego spółki [REDACTED], w zakresie opodatkowania budynku [REDACTED] organ podatkowy uznaje stanowisko Wnioskodawcy za:

- 1) **nieprawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części budynku określonej przez Spółkę jako część mieszkalna nr 1 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol.
- 2) **nieprawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części budynku określonej przez Spółkę jako część mieszkalna nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol .
- 3) **prawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części budynku określonej przez Spółkę jako część związana z udzielaniem świadczeń zdrowotnych ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.
- 4) **nieprawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części budynku określonej przez Spółkę jako część mieszkalna nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej,

zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, a której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.

Stanowisko Wnioskodawcy

W dniu 10.10.2025 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek [REDAKTOWANE] o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

W złożonym wniosku spółka opisała stan faktyczny dotyczący zastosowania przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych :

1. art. 1 a ust.1 pkt 3
2. art. 1 a ust. 2a pkt 1
3. art. 2 ust. 1 pkt 2
4. art. 3 ust. 1 pkt 1
5. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit.a
6. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit.b
7. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit.d

Z przedstawionego opisu wynika, że [REDAKTOWANE] jest spółką prawa handlowego, której działalność gospodarcza polega na prowadzeniu stacjonarnej opieki długoterminowej, oferując miejsca w nowoczesnych domach opieki dla seniorów zlokalizowanych w całej Polsce. [REDAKTOWANE] jest wpisana do rejestru Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą pod numerem [REDAKTOWANE].

Na terenie Gminy Wrocław spółka prowadzi działalność w budynku zlokalizowanym przy ul. [REDAKTOWANE]. Budynek składa się z sześciu kondygnacji nadziemnych oraz jednej podziemnej. W ewidencji gruntów i budynków jego główna część sklasyfikowana jest jako budynek szpitalny, pozostałe części jako budynek biurowy oraz budynek kultu religijnego.

W ramach części głównej spółka wyróżnia kolejne części:

- część mieszkalną 1
- część mieszkalną 2
- część związaną z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Część mieszkalna nr 1 (położona na IV-V piętrze budynku) obejmuje pokoje pensjonariuszy, powiązane z nimi łazienki oraz przestrzeń komunikacji niezbędną do korzystania z tych pomieszczeń. Jest to przestrzeń przeznaczona dla osób, które zachowały względną samodzielność i nie wymagają intensywnej opieki. Część pokoi zawiera aneksy kuchenne czy garderoby ułatwiające funkcjonowanie pensjonariuszy.

Parter oraz piętra I-III budynku zajęte są na część mieszkalną nr 2 oraz część związaną z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. W części mieszkalnej 2 znajdują się pokoje jedno, dwu i trzyosobowe, powiązane z nimi łazienki oraz powierzchnia komunikacyjna umożliwiająca korzystanie.

W części związanej z udzielaniem świadczeń zdrowotnych pensjonariusze objęci są całodobową opieką obejmującą wsparcie w codziennym funkcjonowaniu. W obrębie parteru oraz pięter I-III znajdują się pomieszczenia wspomagające działalność

personelu medycznego : gabinety lekarskie, punkty pielęgniarские, pomieszczenia rehabilitacyjne.

Wnioskujący podaje, że poza opisanymi powyżej w budynku znajdują się również inne pomieszczenia, z których część przeznaczona jest dla pensjonariuszy : np. sale aktywności, pomieszczenia spożywania posiłków, pomieszczenia porządkowe, socjalne, kuchnie, WC, techniczne, biurowe czy lobby-które nie są objęte zakresem wniosku o wydanie interpretacji.

W [REDAKTOWANE] funkcjonują dwa główne modele działalności spółki, które odpowiadają zróżnicowanym potrzebom pensjonariuszy :

- 1) model assisted living -w części mieszkalnej nr 1

W tej części placówki pobyt pensjonariuszy ma charakter bardziej autonomiczny niż pozostałej części budynku, stanowi w opinii spółki nowoczesną formę zamieszkania wspomagane, łączącą elementy samodzielności z możliwością korzystania z opieki i wsparcia w razie potrzeby. Co do zasady zamieszkanie to ma charakter długoterminowy.

- 2) model opieki długoterminowej – w części mieszkalnej nr 2 oraz części związanej z prowadzeniem świadczeń zdrowotnych.

W ramach tego modelu opieki pensjonariusze objęci są całodobową opieką. Na rzecz pensjonariuszy tej części budynku realizowane są działania służące zachowaniu, ratowaniu przywracaniu lub poprawie zdrowia, obejmujące:

- badania i porady lekarskie
- czynności pielęgniarские
- rehabilitację
- działania opiekuńcze i pielęgnacyjne.

Działania te są realizowane bezpośrednio w pokojach pensjonariuszy oraz w pokojach rehabilitacyjnych.

Wynagrodzenie za świadczone przez spółkę usługi w obu modelach opieki jest naliczane z góry w okresach miesięcznych.

W związku z opisanym stanem faktycznym spółka zadała następujące pytania :

- 1) czy w odniesieniu do części mieszkalnej nr 1 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol ?
- 2) Czy w odniesieniu do części mieszkalnej nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol ?
- 3) Czy w odniesieniu do części związanej z udzielaniem świadczeń zdrowotnych ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, o której mowa w art.5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol ?
- 4) W przypadku odpowiedzi negatywnej na pytanie nr 2 – czy w odniesieniu do części mieszkalnej nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, a której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol?

Zdaniem spółki :

Ad 1. Do części mieszkalnej nr 1 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol.
Ad 2. Do części mieszkalnej nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol.
Ad 3. Do części związanej z udzielaniem świadczeń zdrowotnych ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit d upol.
Ad 4. W przypadku odpowiedzi negatywnej na pytanie nr 2 w odniesieniu do części mieszkalnej nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, a której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.

W uzasadnieniu spółka podaje jako argument preferencje przyznane od wielu lat budownictwu mieszkaniowemu, które wielokrotnie pojawiały się w wyrokach sądów administracyjnych (m.in. NSA II FPS 4/11 z 27.02.2012 r., III FPS 2/24 z 24.10.2024 r.) Wnioskodawca, odwołując się do wykładni językowej pojęcia budynku mieszkalnego wskazuje, że jest to budynek służący lub nadający się do zamieszkania. Zdaniem spółki w kontekście wykładni językowej pojęcia budynku mieszkalnego kluczowe znaczenie powinno mieć faktyczne przeznaczenie i sposób wykorzystania budynku. W tym kontekście spółka stoi na stanowisku, że udzielenie pensjonariuszom zakwaterowania powoduje, że budynek spełnia funkcję mieszkalną.

Zdaniem Spółki dla celów zastosowania stawki mieszkaniowej konieczne jest zaistnienie dwóch przesłanek :

- budynek musi być budynkiem mieszkalnym
- budynek nie może być zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

W odniesieniu do pierwszej z przesłanek Wnioskodawca podkreśla, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji legalnej pojęcia „budynek mieszkalny”, zatem zasadne jest przyjęcie znaczenia, jakie nadaje temu pojęciu wykładnia językowa. W Słowniku Języka Polskiego pojęcie „mieszkalny” zostało zdefiniowane jako „służący lub nadający się do zamieszkania”, podobnie pojęcie to definiuje Słownik języka polskiego PWN. W opinii Spółki podobny kierunek interpretacyjny prezentowany jest w najnowszym orzecznictwie NSA , przykładowo wyroku z dnia 18 lipca 2025 r. sygn. akt III FSK 246/24 sąd wskazał, że cyt.: „*Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje zarówno „budynku mieszkalnego” jak i „budynków pozostałych”. Nie odsyła w tym zakresie również do innych ustaw. Konieczne w tej sytuacji jest sięgnięcie do reguł wykładni językowej. Odwołując się do znaczenia słów „budynek mieszkalny” należy stwierdzić, że jest to budynek służący do zamieszkania, a mieszkać -to przebywać gdzieś stale albo czasowo, zajmować jakiś lokal, mieć mieszkanie, zamieszkiwać.”*

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że część budynku objęta pytaniem nr 1 - określona jako część mieszkalna nr 1 -obejmuje pokoje pensjonariuszy, powiązane z nimi łazienki oraz powierzchnię komunikacyjną niezbędną do korzystania z tych pomieszczeń. Pomieszczenia te znajdują się na piętrach IV-V budynku i w opinii Spółki służą zaspokajaniu codziennych potrzeb mieszkańców, takich jak nocleg, higiena, wypoczynek czy spożywanie posiłków. W ramach tej przestrzeni

pensjonariusze przebywają na co dzień, korzystają z niej w sposób ciągły i zorganizowany, a ich pobyt ma charakter długoterminowy – a często bezterminowy. Ponadto, umowy zawierane z mieszkańcami przez Spółkę nie wykluczają meldunku, nie zawierają oświadczeń o braku związania z lokalem jako miejscem życia, a sposób korzystania z pomieszczeń odpowiada modelowi trwałego zamieszkania. Mieszkalny charakter tej części budynku potwierdza także decyzja Wojewody Dolnośląskiego z 4 grudnia 2019 r., w ramach której pokoje określane są jako „pokoje mieszkalne” a pensjonariusze jako „mieszkańcy”. W opinii Spółki mieszkalnemu charakterowi pobytu nie przeczy sposób rozliczenia opłat za pobyt według stawek dziennych. Taki model rozliczeń został przyjęty przez Spółkę za względu na specyfikę działalności domu opieki, w której relatywnie częstym zdarzeniem są zgony pensjonariuszy w trakcie miesiąca. W przeszłości stosowanie jednolitej stawki miesięcznej powodowały w takich sytuacjach trudności w rozliczeniach, poprzez brak możliwości dokonania częściowej korekty wynagrodzenia. Kalkulacja wynagrodzenia według stawek dziennych pozwala zaś na łatwe skorygowanie należności za faktyczny okres pobytu, jednocześnie umożliwiając długoterminowe zamieszkanie pensjonariuszy w placówce.

W ocenie Wnioskodawcy, w świetle wskazanych okoliczności nie może być wątpliwości, że analizowana część budynku pełni funkcje mieszkaniową. Strona powołuje w tym miejscu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 września 2019 r. sygn.. II FSK 3360/17., w którym sąd stwierdził, że „Bezspornym jest także, że udzielanie pensjonariuszom zakwaterowania, z którego korzystają oni przez dłuższy lub krótszy czas, ale w okresie zamieszkiwania stale, powoduje, że budynek spełnia swoją funkcję mieszkalną”.

Drugą z przesłanek -w opinii Spółki do zastosowania stawki mieszkaniowej jest to, aby budynek nie był zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN pojęcie „zająć” oznacza „zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię”. Znaczenie słowa „zajęty” w języku powszechnym kładzie nacisk na faktyczny/fizyczny wymiar zajętości. Spółka stoi na stanowisku, że samo wykorzystywanie budynku w ramach działalności gospodarczej nie wyklucza zastosowania do niego stawki mieszkaniowej, co ma potwierdzać uchwała Naczelnego Sadu Administracyjnego z 21 października 2024 r., sygn. III FPS 2/24. NSA uznał w niej, że części budynków mieszkalnych wykorzystywane na cele mieszkaniowe nie są zajęte na działalność gospodarczą, nawet jeśli są udostępniane przez przedsiębiorcę w ramach prowadzonej działalności. Jeżeli lokal mieszkalny służy trwałemu zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych najemcy, to nie jest zajęty na działalność gospodarczą, nawet mimo tego, że wynajem stanowi podstawowy element działalności gospodarczej właściciela. Analogicznie więc-zdaniem Spółki- w przypadku [REDAKTOWANE], fakt że Spółka w ramach placówki świadczy usługi opiekuńcze nie oznacza, że cały budynek został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej- o ile służy on zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych pensjonariuszy. Nie została bowiem w skutek prowadzenia tej działalności wyłączona funkcja mieszkalna budynku.

Świadczone przez spółkę usługi takie jak wyżywienie, sprzątanie czy pomoc w codziennym funkcjonowaniu mają charakter wspomagający i nie zmieniają podstawowej funkcji pomieszczeń, jako miejsca zamieszkania. W tym kontekście w opinii spółki prowadzenie działalności gospodarczej nie wyklucza zastosowania części mieszkaniowej do części budynku nazwanych na potrzeby wniosku jako część mieszkaniowa nr 1. W ocenie Wnioskodawcy uwagi przedstawione powyżej odnoszą się także do części mieszkalnej nr 2, obejmującej pokoje pensjonariuszy, łazienki oraz niezbędna powierzchnię komunikacji w ramach parteru oraz pięter I-III budynku. Spółka podkreśla, że część mieszkalna nr 2 spełnia przesłankę „budynku mieszkalnego” zaspokajając potrzeby mieszkaniowe pensjonariuszy oraz nie jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przedstawionym przez sady administracyjne, tj. nie została wyłączona funkcja mieszkalna tej części budynku, która jest na bieżąco realizowana. Wnioskodawca podkreśla, że w obrębie parteru oraz pięter I-III budynku pensjonariusze faktycznie zamieszkują w pokojach, korzystają z nich w sposób ciągły i zorganizowany a ich pobyt ma z założenia charakter długoterminowy.

W ocenie spółki formalna klasyfikacja całego budynku jako budynku szpitalnego (PKOB 1264) nie podważa tezy, że część mieszkalna nr 1 ma charakter mieszkalny i zaspokaja potrzeby mieszkaniowe pensjonariuszy, ponieważ klasyfikacja ta odnosi się do głównej części budynku jako całości, która zawiera także części o charakterze medycznym, technicznym i administracyjnym.

W przypadku, gdyby tut. organ uznał, że działalność domu opieki prowadzona przez spółkę w ramach części mieszkalnej nr 2 wyklucza zastosowanie stawki przewidzianej dla budynków mieszkalnych (z czym spółka się nie zgadza)-wnioskodawca wskazuje, że właściwe będzie zastosowanie stawki podatku przeznaczonej dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Artykuł 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustala preferencyjną stawkę podatku od nieruchomości, którą objęte zostały budynki lub ich części związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej świadczenia 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”. Przesłanka związania budynku z udzielaniem świadczeń zdrowotnych wymaga zdaniem Wnioskodawcy, aby dany budynek był faktycznie wykorzystywany w sposób służący realizacji świadczeń zdrowotnych w myśl ustawy o działalności leczniczej. Biorąc pod uwagę powyższe Spółka wskazuje, że w [REDAKTOWANE] faktycznie realizowane są świadczenia zdrowotne w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy o działalności leczniczej. Pensjonariuszom w placówce zapewniany jest dostęp do podstawowej opieki zdrowotnej, realizowanej w sposób ciągły i dostosowanej do ich stanu zdrowia. Personel medyczny dokonuje oceny stanu zdrowia pensjonariuszy, prowadzi obserwację, udziela porad lekarskich, wypisuje

recepty oraz realizuje zalecenia terapeutyczne. W związku z tymi czynnościami w budynku funkcjonują : punkty pielęgniarstwa, gabinet lekarski oraz gabinet zabiegowy, specjalne pomieszczenia do rehabilitacji indywidualnej i grupowej. W opinii Spółki przedstawione działania wpisują się w definicję świadczeń zdrowotnych- czynności te bowiem służą zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia pensjonariuszy. Tym samym w ocenie Wnioskodawcy spełniona jest przesłanka związku wskazanych pomieszczeń z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Zgodnie z brzmieniem przywołanego wyżej przepisu drugą przesłanką zastosowania stawki dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń jest to, aby budynek lub jego część był zajęty przez podmiot udzielający tych świadczeń.

Oznacza to, że zgodnie z literalnym brzmieniem tej regulacji dla zastosowania obniżonej stawki wymagane jest łączne zaistnienie poniższych warunków:

- podlegająca preferencyjnemu opodatkowaniu powierzchnia budynku lub jego część jest związana z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej,
- podmiot udzielający świadczeń musi być podatnikiem podatku od nieruchomości.

Spółka wskazuje, że spełnia przesłanki zawarte w przepisie: spółka [REDAKTOWANE] jest wpisana do rejestru Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą ([REDAKTOWANE]), zatrudnia personel medyczny oraz jako właściciel nieruchomości będącej przedmiotem wniosku jest podatnikiem podatku od nieruchomości.

W konsekwencji z uwagi na fakt, że w budynku jednocześnie :

- są wykonywane świadczenia zdrowotne
- pomieszczenia części związanej z udzielaniem świadczeń zdrowotnych wspierają lub są bezpośrednio wykorzystywane do udzielania tych świadczeń
- budynek jest zajęty przez podmiot wykonujący te świadczenia

w ocenie Spółki spełnione są wszystkie przesłanki warunkujące zastosowanie do tej części placówki stawki dla świadczeń zdrowotnych.

W ocenie Wnioskodawcy przesłanka zajęcia przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych nie oznacza, że dana część budynku musi być wykorzystywana wyłącznie do udzielania świadczeń zdrowotnych. Przepis nie zawiera takiego ograniczenia, a jego literalna treść wskazuje jedynie na konieczność związania budynku z udzielaniem świadczeń oraz zajęcia przez podmiot, który je realizuje. W tym kontekście nie ma podstaw do przyjmowania, że jakiegokolwiek inne działania - np. opiekuńcze, bytowe czy organizacyjne wykluczają możliwość zastosowania stawki dla działalności leczniczej. Stanowisko to Spółka uzasadnia Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Krakowie sygn. I SA/Kr 78/24 z wyrokiem z 22 marca 2024 r., w którym sąd wskazał, że „ Skoro w przypadku świadczeń zdrowotnych udzielanych w cyklu wielodniowym dopuszczalne jest uznanie, że w odniesieniu do pomieszczeń służących zakwaterowaniu i wyżywieniu osoby, której udzielane są świadczenia zdrowotne, spełniona jest przesłanka przedmiotowa z art. 5 ust. 1 pkt

2 lit. d upol, to tym bardziej będzie ona spełniona w odniesieniu do pomieszczeń, w których bezpośrednio są udzielane świadczenia zdrowotne, nawet jeśli w tych samych pomieszczeniach zapewniane są temu pacjentowi potrzeby bytowe i usługi opiekuńcze”.

Stanowisko organu

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowo-administracyjnego, organ podatkowy stwierdził że stanowisko Strony jest :

- 1) nieprawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części mieszkalnej nr 1 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol.
- 2) nieprawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części mieszkalnej nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol .
- 3) prawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części związanej z udzielaniem świadczeń zdrowotnych ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej przez podmioty udzielające tych świadczeń , o której mowa w art.5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol .
- 4) nieprawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części mieszkalnej nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, a której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.

Uzasadnienie

Stosownie do treści art. 2 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie natomiast z art. 1a ust. 1 pkt 3 tej ustawy przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. Z treści tego przepisu wynika ogólna zasada, że wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy należy traktować jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wyjątek od tej zasady stanowi art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. Zgodnie z jego treścią, do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami. Niniejsze oznacza, że już sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę (inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą) nieruchomości skutkuje tym, że dany budynek, budowla czy grunt są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Budynki mieszkalne mogą z kolei podlegać opodatkowaniu najwyższą stawką podatkową, tj. przeznaczona dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jeżeli są zajęte na jej prowadzenie.

Sformułowanie definicji legalnej art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakazuje w celu zakwalifikowania gruntu, budynku czy budowli jako związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej - ustalenie, czy grunt, budynek czy budowla znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Ustawodawca nie wiąże kwalifikacji przedmiotu opodatkowania z rodzajem działalności podatnika, lecz z jego statusem jako przedsiębiorcy.

Przywołane powyżej znaczenie pojęcia "związane" z prowadzeniem działalności gospodarczej, było przedmiotem skargi konstytucyjnej i oceny Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z 24 lutego 2021 r. sygn. akt SK 39/19 stwierdził, że „związek z prowadzeniem działalności gospodarczej” nie może opierać się na samym fakcie posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Prawidłowa wykładnię tego przepisu przedstawił następnie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 15 grudnia 2021 r., III FSK 4061/21, gdzie wskazano, że za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 upol można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie:

1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 Kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, lub

2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, lub

3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

- są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 upol albo

- mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Na mocy art. 14 a Ordynacji podatkowej w analogiczny sposób pojęcie gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej interpretuje

Minister Finansów i Gospodarki w interpretacji ogólnej wydanej 1 grudnia 2025 r. nr DPL.2.8401.3.2025. cyt.: *„Oceniając istnienie związku gruntu, budynku i budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej, w celu zapobieżenia nadmiernemu, a co za tym idzie, nieuzasadnionemu opodatkowaniu majątku przedsiębiorców lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, należy w każdym przypadku wziąć pod uwagę status podatnika i charakter jego działalności lub sposób wykorzystywania jego przedmiotów opodatkowania. Jeżeli przedmiot działalności podatnika obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, to wszystkie grunty, budynki i budowle będące w jego posiadaniu należy uznać za związane z działalnością gospodarczą, niezależnie od skali intensywności ich wykorzystywania do tej działalności”.*

Ad 1 i ad 2.

Tutejszy organ podatkowy uznaje stanowisko strony jako nieprawidłowe w zakresie pytania czy w odniesieniu do części budynku określonej przez Spółkę jako część mieszkalna nr 1 oraz w odniesieniu do części budynku określonej przez Spółkę jako część mieszkalna nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych, o której mowa w art.5 ust 1 pkt 2 lit a upol.

██████████, której dotyczy wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego to budynek wielokondygnacyjny, który w ewidencji gruntów i budynków sklasyfikowany jest w części głównej jako budynek szpitalny (PKOB 1264 -budynki szpitali i inne budynki opieki zdrowotnej). Pozostałe części zostały sklasyfikowane jako budynek biurowy (PKOB 1220) oraz budynek kultu religijnego (PKOB 1272 -kaplica).

Jak słusznie zauważył Wnioskodawca ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera legalnej definicji pojęcia "budynek mieszkalny". Wykładnia językowa tego pojęcia może prowadzić do wniosku, że chodzi o budynek służący, przeznaczony, nadający się do mieszkania, zamieszkiwania.

Jednak zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą sądów administracyjnych budynek mieszkalny w prawie podatkowym to obiekt o stałym i trwałym funkcjonalnym przeznaczeniu do zaspokajania potrzeb mieszkalnych, a nie każdy obiekt, w którym ludzie mieszkają przez jakiś okres (nawet dłuższy). Przykładowo w wyroku I FSK 1727/22 z dnia 13 kwietnia 2023 r. naczelny Sąd Administracyjny uznał, że cyt.: *budynek mieszkalny to budynek przeznaczony dla zaspokajania potrzeb mieszkaniowych, natomiast budynek zbiorowego zakwaterowania (np. dom studencki, areszt śledczy) — mimo że jest miejscem pobytu osób — nie służy zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych w rozumieniu przepisów podatkowych.*

Doktryna wskazuje tu przede wszystkim na art. 21 ust. 1 ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1151 ze zm.,) (dalej u.p.g.k.) który stanowi, że podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków. W związku z tym, jeżeli dany budynek figuruje w ewidencji budynków, to ona powinna wskazywać na jego rodzaj. W orzecznictwie ugruntowany od lat jest

pogląd, że w świetle art. 21 ust.1 u.p.g.k. organ podatkowy nie może samodzielnie dokonywać klasyfikacji funkcji nieruchomości, lecz winien odwołać się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków (m.in. uchwała 7 sędziów NSA z 27 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FPS 1/09). Oznacza to, że co do zasady o sposobie kwalifikacji gruntu lub budynku dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości nie tyle decyduje sposób rzeczywistego wykorzystania nieruchomości, ile jej funkcje (przeznaczenie) wskazane w ewidencji gruntów i budynków. Wskazana reguła związania danymi ewidencyjnymi w pewnych przypadkach może zostać w ramach postępowania podatkowego podważona, nawet bez potrzeby uprzedniej zmiany samej ewidencji. Może to mieć miejsce, w sytuacji gdy oparcie się na danych ewidencyjnych pozostawiałoby w sprzeczności z innymi bezwzględnie obowiązującymi regulacjami prawnymi lub też musiałoby się wiązać z pominięciem przepisów zawartych w ustawie podatkowej, mających wpływ na wymiar podatku. Uwzględniając kryterium mocy wiążącej ewidencji gruntów i budynków dla wymiaru podatku od nieruchomości, tj. ustalenia elementów przedmiotowych i podmiotowych zobowiązania podatkowego, zawarte w niej informacje można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane bezwzględnie wiążące organ podatkowy (dopóki ewidencja nie zostanie zmieniona w przewidzianym prawem trybie administracyjnym, dane te nie mogą być przez organ w toku postępowania podatkowego samodzielnie korygowane). Drugą kategorię stanowią natomiast informacje o względnej mocy wiążącej, tj. takie, których zgodność z rzeczywistym stanem prawnym lub faktycznym może być przy wymiarze podatku weryfikowana przy zastosowaniu dopuszczalnych instrumentów procesowych (art. 180 § 1 w zw. z art. 194 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa). Do pierwszej grupy zaliczyć można dane ewidencyjne wskazujące położenie, granice i powierzchnię gruntów oraz rodzaj użytków gruntowych i klasy gleboznawcze, a w odniesieniu do budynków i lokali stanowiących odrębny przedmiot własności – informacje dotyczące ich położenia, przeznaczenia oraz funkcji użytkowych. W drugiej grupie znajdują się z kolei: po pierwsze, dane dotyczące tych elementów przedmiotowych, które zostały wskazane w ustawie podatkowej (jako podlegające opodatkowaniu bądź nie), a jednocześnie w odniesieniu do których przepisy dotyczące prowadzenia ewidencji gruntów i budynków nie przewidują oznaczenia stosownym, skonkretyzowanym symbolem, po drugie zaś - dane dotyczące zlokalizowanych na działce gruntu budynków, które w rzeczywistości nie istnieją lub których faktyczna powierzchnia podlegająca opodatkowaniu różni się od wskazanej w ewidencji. Zatem tylko w sytuacji, gdy w ewidencji gruntów i budynków nie ma informacji dotyczących danego budynku, organ podatkowy powinien ustalić charakter tego budynku na podstawie innych dowodów (np. dokumentacji budowlanej danego budynku, decyzji o warunkach zabudowy i zagospodarowania terenu, projektu budowlanego, pozwolenia na budowę, decyzji o dopuszczeniu budynku do użytkowania itp.).

Jako uzasadnienie swojego stanowiska Strona przywołała fragment uzasadnienia uchwały pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 października 2024 r. (sygn. akt III FPS 2/24 cyt.: „realizacja potrzeb mieszkaniowych cechuje się zaspokajaniem codziennych potrzeb życiowych tej osoby w mieszkaniu faktycznie

zajmowanym w celi zaspokojenia potrzeb domowych, tych rodzinnych, zawodowych i innych w danym okresie, polegającym na nocowaniu, stołowaniu się i wypoczynku”.

W ocenie tutejszego organu podatkowego przywołany fragment uchwały nie znajduje zastosowania w opisanym stanie faktycznym.

Sentencja przywołanej uchwały, którą związany jest organ podatkowy brzmi następująco: **budynki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków** w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1151 ze zm.) jako mieszkalne, przeznaczone do najmu, w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych . Z powyższego wynika, że NSA w uchwale rozstrzyga o opodatkowaniu budynków mieszkalnych w ten sposób sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków. Wnioskodawca uzasadniając swoje stanowisko bezzasadnie powołuje się na zatem na uchwałę NSA, która dotyczy opodatkowania budynków mieszkalnych i stosuje ją do stanu opisanego w interpretacji, której przedmiotem jest opodatkowanie budynku niemieszkalnego - szpitala.

Należy zauważyć, że przedmiotowa uchwała NSA jest uchwałą abstrakcyjną, podjętą na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (uppsa), mającą na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Uchwały podjęte na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 uppsa mają charakter ogólnie wiążący, co oznacza, że wiążą we wszystkich sprawach (w takim samym stanie faktycznym i prawnym). Moc tych uchwał wynika wprost z treści art. 269 § 1 uppsa, który obliuguje składy sądów administracyjnych do podjęcia określonego trybu postępowania w przypadku zamiaru odstąpienia od poglądu wyrażonego w uchwale. W judykaturze przyjmuje się, że sformułowanie „stanowisko zajęte w uchwale”, użyte w przepisie art. 269 § 1 uppsa, powinno się interpretować ściśle, obejmując nim wykładnię zawartą w sentencji uchwały, tylko w granicach uzasadnionych treścią wniosku lub postanowienia. Wykładnia podana w sentencji uchwały, wykraczająca poza te granice, jak również te poglądy prawne, które zostały wyrażone w uzasadnieniu uchwały, które nie mają bezpośredniego związku z „zajętym stanowiskiem” są pozbawione mocy wiążącej. Ze stanowiska zajętego w przedmiotowej uchwale NSA nie można wywieść innych wniosków, niż takie, które są wyrażone w jej sentencji.

Podkreślenia wymaga, że stan faktyczny który był przedmiotem uchwały NSA (opodatkowanie budynków mieszkalnych przeznaczonych do najmu w celu zaspokajania potrzeb mieszkaniowych w ramach działalności gospodarczej) odbiega od stanu faktycznego opisanego przez Wnioskodawcę. W ramach prowadzonej Placówki Spółka świadczy odpłatnie usługi opiekuńcze. W ramach ich świadczenia zawiera z mieszkańcami umowy, zgodnie z którymi opłaty za pobyt w budynku rozliczane są według stawek dziennych.

W [REDAKTOWANE] pomieszczenia mieszkalne nie stanowią samodzielnych lokali mieszkalnych ani nie służą prowadzeniu odrębnych gospodarstw domowych. Pensjonariusze nie posiadają pełnej autonomii właściwej dla lokalu mieszkalnego. W placówce świadczone są usługi całodobowej opieki, wyżywienia, wsparcia bytowego i pielęgnacyjnego, a pobyt ma charakter usługowy, a nie mieszkalny.

Prywatny dom opieki prowadzony jest jako działalność gospodarcza polegająca na odpłatnym świadczeniu usług opiekuńczych i bytowych. Z ekonomicznego i prawnego punktu widzenia jest to obiekt usługowy, a nie mieszkalny, nawet jeśli zamieszkują w nim osoby fizyczne. Przy tym jednak z treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. nie wynika, aby zajęcie budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej było wykluczone w każdej sytuacji, kiedy budynek jest zamieszkały. W sytuacji, kiedy wypełnianie przez budynek funkcji mieszkalnej wynika z tego, że udzielenie pensjonariuszom domu opieki zakwaterowania przez przedsiębiorcę jest jednym z wielu elementów składających się na działalność gospodarczą polegającą na prowadzeniu domu opieki, to wówczas funkcja mieszkalna budynku, jak wynikająca z istoty działalności gospodarczej przedsiębiorcy, nie wyłącza możliwości ustalenia, że budynek mieszkalny jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

W uzasadnieniu swojego stanowiska Wnioskujący przywołał m.in. wyrok NSA z 17 września 2019 r. sygn. II FSK 3360/17 (str. 8 wniosku) cyt.: *„Bezspornym jest także, że udzielanie pensjonariuszom zakwaterowania, z którego korzystają oni przez dłuższy lub krótszy czas, ale w okresie zamieszkiwania stale, powoduje, że budynek spełnia swoją funkcję mieszkalną”*. Jednakże w przywołanym orzeczeniu Sąd nie wyklucza, że budynek może ten może być jednocześnie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej co wskazał wprost w kolejnych zdaniach cyt.: *„Bezspornym jest także, że udzielanie pensjonariuszom zakwaterowania, z którego korzystają oni przez dłuższy lub krótszy czas, ale w okresie zamieszkiwania stale, powoduje, że budynek spełnia swoją funkcję mieszkalną. Jednak korzystanie z funkcji mieszkalnej budynku przez pensjonariuszy domu opieki nie wyłącza możliwości ustalenia, że budynek ten jest zajęty przez przedsiębiorcę na prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na prowadzeniu domu opieki”*. W dalszej części uzasadnienia przedmiotowego wyroku Sąd stwierdził, że cyt.: *„Biorąc pod uwagę rozważone wyżej okoliczności, Naczelny Sąd Administracyjny podziela wyrażony w orzecznictwie i aprobowany w piśmiennictwie pogląd, że budynek wykorzystywany przez przedsiębiorcę na cele prowadzenia działalności gospodarczej (prywatnego domu opieki społecznej) nie może być opodatkowany jako budynek mieszkalny. Budynek zamieszkiwany przez pensjonariuszy prywatnego domu opieki społecznej jest faktycznie wykorzystywany na cele prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, mającej za przedmiot właśnie prowadzenie domu opieki społecznej, bowiem przedsiębiorca uzyskuje przychód z umów zawieranych z pensjonariuszami, świadcząc im konkretne usługi. Fakt zamieszkiwania w budynku opieki społecznej pensjonariuszy nie sprawia zatem, że budynek ten należy opodatkować stawką właściwą dla budynków mieszkalnych. Zajęcie tego budynku pod działalność gospodarczą skutkuje bowiem*

opodatkowaniem go według wyższej stawki podatku (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 czerwca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 440/12, LEX nr 1168943, glosa do tego wyroku Bogumiła Pahla, LEX/el. 2012)”.

W ocenie tutejszego organu podatkowego orzeczenie to nie potwierdza stanowiska Wnioskodawcy, gdyż wyrok ten odnosi się do budynku mieszkalnego i jego opodatkowania wyższymi stawkami, gdy jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej cyt.: *„Zaakcentować również trzeba, że oceny charakteru danej nieruchomości dla opodatkowania jej podatkiem od nieruchomości należy dokonywać z pozycji zobowiązanego (podatnika), czyli w tym wypadku skarżącej jako podmiotu, który jest właścicielem nieruchomości i prowadzi w niej działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług zamieszkiwania i opieki dla osób starszych. W stosunku do spornych nieruchomości podatnikiem jest skarżąca, a nie pensjonariusze albo osoby, które na rzecz tych pensjonariuszy dokonały zakupu u skarżącej usług opieki. Na spornych nieruchomościach skarżąca nie realizuje celu mieszkaniowego, lecz wykonuje działalność gospodarczą polegającą na całodobowym udostępnianiu lokali oraz zespołu usług opiekuńczych wobec pensjonariuszy. Z perspektywy podatnika nieruchomości te nie służą do realizacji celu mieszkalnego, ale do realizacji zamierzenia gospodarczego, jakim jest zarobkowe prowadzenie domu opieki dla osób starszych. Realizację celu mieszkalnego należy więc rozpatrywać z uwzględnieniem sytuacji podatnika, którym jest w rozpoznawanej sprawie skarżąca, a nie osób, na rzecz których zakupiono u skarżącej usługi całodobowej opieki”.*

Ad 3 i ad 4.

Tutejszy organ podatkowy w opisanym stanie faktycznym uznaje stanowisko strony za :

- 3) **prawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części budynku związanej z udzielaniem świadczeń zdrowotnych ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, o której mowa w art.5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol w tej części, która zajęta jest na udzielanie świadczeń zdrowotnych.
- 4) **nieprawidłowe** w zakresie pytania czy w odniesieniu do części budynku określonej przez Spółkę jako część mieszkalna nr 2 ma zastosowanie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, a której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol ustawodawca przewidział odrębną stawkę podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń. Przepis ten ma zastosowanie do

budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, które jednocześnie zajęte są przez podmioty udzielające tych świadczeń. Przepis ten zawiera 2 przesłanki dodatnie, których wystąpienie jest niezbędne do zastosowania przewidzianej w nim stawki podatku. Po pierwsze jest to warunek przedmiotowy sprowadzający się do stwierdzenia, że w budynku udzielane są świadczenia zdrowotne. Pod drugie jest to warunek podmiotowy, który oznacza, że budynek zajęty jest przez podmiot uprawniony do udzielania świadczeń zdrowotnych.

Fakt, że Spółka w ramach prowadzonego domu opieki zapewnia fachową opiekę medyczną nie może skutkować opodatkowaniem całej powierzchni domu opieki jak zawiązanej i zajętej na udzielanie świadczeń zdrowotnych. Organ podatkowy dostrzega specyficzny charakter działalności prowadzonej przez Spółkę. Zgodzić należy się z twierdzeniem, że cała działalność placówki ukierunkowana jest na zabezpieczenie, ochronę i poprawę bytu oraz zdrowia osób w niej przebywających, a do osiągnięcia tego celu potrzebne jest świadczenie usług opiekuńczych, w tym świadczeń zdrowotnych. Nie zmienia to jednak stanu faktycznego, w którym opisana działalność polega na zajęciu budynku w celu prowadzenia domu opieki przez przedsiębiorcę oraz zajęciu przez klientów Spółki (pacjentów), którym Spółka w ramach prowadzonej działalności gospodarczej udostępnia miejsce zakwaterowania wraz z szerokim wachlarzem usług dodatkowych. O ile część tych usług faktycznie może równać się z udzielaniem świadczeń zdrowotnych przez personel medyczny, to świadczenie usług bytowych zapewniających: miejsce pobytu, wyżywienie oraz utrzymanie czystości, przez Spółkę swoim klientom, nie będzie zajęciem budynku Spółki na cele udzielania świadczeń zdrowotnych. W ocenie organu to świadczenie usług opiekuńczych stanowi o celu działalności podmiotu, który dom opieki prowadzi na warunkach rynkowych w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Usługi opiekuńcze co do zasady powinny zapewniać pielęgnację w chorobie oraz pomoc w korzystaniu ze świadczeń zdrowotnych. Oznacza to, że udzielanie świadczeń zdrowotnych nie jest istotą ani warunkiem koniecznym do prowadzenia domu opieki.

W ocenie organu udzielanie świadczeń zdrowotnych w warunkach domowych, gdy jednocześnie te same części budynku zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej, nie może skutkować zastosowaniem stawki preferencyjnej przeznaczonej dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Stawka ta ma bowiem zastosowanie wyłącznie do pomieszczeń, w których udzielane są świadczenia zdrowotne oraz do pomieszczeń z nimi bezpośrednio związanych. W stanie faktycznym będącym przedmiotem wniosku obok działalności leczniczej i udzielania świadczeń zdrowotnych, nieruchomości Spółki wykorzystywana jest jednocześnie do zapewnienia usług opiekuńczych. Swoim klientom Spółka zapewnia w głównej mierze usługi bytowe jak zakwaterowanie i wyżywienie, a także specjalistyczną opiekę.

Zatem stawka podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności

leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń znajdzie zastosowanie tylko do pomieszczeń spełniających jednocześnie opisane wyżej warunki: przedmiotowy oraz podmiotowy z tym zastrzeżeniem, że pomieszczenia te nie będą zajęte lub związane z innym rodzajem działalności, dla których ustawodawca przewidział odrębne stawki podatku. Dlatego jedynie te pomieszczenia, w których udzielane są świadczenia zdrowotne z wyłączeniem innej działalności prowadzonej przez Spółkę tj.: punkty pielęgniarskie, gabinet lekarski, gabinet zabiegowy, sale rehabilitacji mogą podlegać opodatkowaniu stawką podatku od nieruchomości wynikającą z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol tj. stawką podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń. Odmienne odczytanie omawianego przepisu oznacza pominięcie warunku przedmiotowego (okoliczności zajęcia i związania z udzielaniem świadczeń zdrowotnych). Gdyby ustawodawca chciał objąć zwolnieniem bezwarunkowo wszystkie nieruchomości, będące w posiadaniu podmiotów leczniczych, poprzestałby na warunku podmiotowym. Zbędna byłaby część przepisu art. ust. 1 pkt 2 lit. d upol, która odnosi się do warunku zajęcia budynku lub jego części na udzielanie świadczeń zdrowotnych.

Za słusznością wyrażonego stanowiska przemawia dodatkowo wykładnia językowa oraz systemowa wewnętrzna pojęcia „zająć”. Warunek zajęcia wielokrotnie pojawia się ustawie regulującej podatek od nieruchomości. Przykładowo w odniesieniu do zajęcia nieruchomości lub ich części na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego trafnie wypowiedział się WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 20.10.2016 r. sygn. akt I SA/Rz 670/16. *„W doktrynie i orzecznictwie sądowno-administracyjnym podnosi się, że pojęcie »zajęcia« nieruchomości lub ich części na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego, należy rozumieć jako faktyczne wykonywanie konkretnych działań na nieruchomości powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu wynikające ze statutu organizacji pożytku publicznego. Decydującym czynnikiem o zajęciu nieruchomości na prowadzenie nieodpłatnej, statutowej działalności pożytku publicznego jest kryterium jej faktycznego wykorzystywania do prowadzonej działalności. Konieczne jest zatem wykazanie w każdym przypadku konkretnych czynności świadczących o wykorzystywaniu tej nieruchomości na cele ściśle określone w statucie. Podkreśla się, że »zajęcie« takie powinno być trwałe, czyli takie, które w zasadzie wyklucza prowadzenie innej działalności (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 stycznia 2013r., sygn. akt I SA/Go 683/12, publ. CBOiS oraz Leonard Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Lex 2012). W orzecznictwie prezentowany jest pogląd, który Sąd w niniejszej sprawie w pełni podziela, że z przedmiotowego zwolnienia nie będzie można skorzystać, jeżeli dana nieruchomość oprócz zajęcia na nieodpłatną działalność organizacji pożytku publicznego, będzie zajęta również na inną działalność (np. gospodarczą), gdyż w takim przypadku nieruchomość jest zajęta nie tylko na nieodpłatną statutową działalność organizacji pożytku publicznego (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 3 grudnia 2015r., sygn. akt I SA/Ol 630/15, publ. CBOiS).”*. Ustawodawca konsekwentnie w takim znaczeniu posługuje się

terminem „zajęte” w innych sytuacjach np. gdy zastosowanie mają pozostałe zwolnienia, bądź gdy grunty rolne lub leśne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W tym miejscu tutejszy organ podkreśla, że posłużenie się przez ustawodawcę zwrotem „zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń” jest celowe i ma na celu podkreślenie faktycznego związku przedmiotu opodatkowania z prowadzoną działalnością. Nie byłoby racjonalne po stronie ustawodawcy wprowadzenie przepisu w obecnie obowiązującym brzmieniu, na podstawie którego zwolnienie przysługiwać będzie w odniesieniu do wszystkich budynków, które są w posiadaniu przedsiębiorcy (podmiotu leczniczego) i które jednocześnie zajęte są na inny rodzaj działalności gospodarczej. W takim przypadku szczególnego znaczenia nabiera przesłanka przedmiotowa i okoliczność zajęcia budynku tylko na te cele związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Tym samym dla opodatkowania części budynku stawką, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol niezbędne są: związek z udzielaniem świadczeń zdrowotnych oraz zajęcie faktyczne lub prawnie przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych. Sytuacja taka ma miejsce np. gdy podmiot leczniczy przeznaczając określone pomieszczenia na udzielanie świadczeń zdrowotnych (np. gabinety lekarskie, sale rehabilitacji itp.). Pomieszczenia te muszą odpowiadać wymaganiom odpowiednim do rodzaju wykonywanej działalności leczniczej oraz zakresu udzielanych świadczeń zdrowotnych. Wymagania te określa szczegółowo rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 26 marca 2019 r. (Dz.U. z 2022r., poz. 402) w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą. Tutejszy organ zauważa, że działalność opiekuńcza prowadzona przez Wnioskodawcę tylko w części jest działalnością leczniczą. Świadczenie usług zdrowotnych, jest tylko elementem wielousługowej działalności opiekuńczej, będącej główną działalnością spółki. W domu opieki tylko w części pomieszczeń udzielane są świadczenia zdrowotne. Poza tym, świadczenia zdrowotne udzielane są w pokojach zajmowanych przez pensjonariuszy, które to pomieszczenia z całą pewnością nie spełniają wymagań określonych dla pomieszczeń, w których mogą być udzielane tego typu świadczenia. Zatem, nie można uznać, jak utrzymuje wnioskodawca, że w odniesieniu do części określonej przez Wnioskodawcę jako część mieszkalna nr 2, zachodzi przesłanka podmiotowo-przedmiotowa w przedstawionym powyżej rozumieniu (por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 kwietnia 2022 r. sygn. I SA/Kr 240/22).

Należy też wskazać, że o ile spółka została wpisana do Rejestru Podmiotów Wykonujących Działalność Leczniczą, to uzyskanie wpisu do tegoż rejestru powoduje przyznanie danemu podmiotowi statusu podmiotu leczniczego udzielającego świadczeń zdrowotnych, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) upol. Jednakże sam wpis do rejestru podmiotów leczniczych, nie uprawnia do uznania, iż wszystkie pomieszczenia wskazane we wniosku o interpretację mogą być uznane za związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. W opisanym we wniosku stanie faktycznym będą to jak wskazał Wnioskodawca pomieszczenia związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w obiekcie: punkty pielęgniarstwa, gabinet lekarski, gabinet zabiegowy, sale rehabilitacji.

Powyższa wykładnia znajduje potwierdzenie m.in. w wyroku WSA we Wrocławiu z 07.02.2017 r. sygn. akt I SA/Wr 950/16, w uzasadnieniu, którego podkreśla się znaczenie znowelizowanych w 2011 r. przepisów upol. „W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol prawodawca ujednolicił 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 usług 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 orzecniczą 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.”.

Wykładnia celowościowa przepisu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) upol, prowadzi do wniosku, 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 działalności komercyjnej (np. prowadzenie prywatnego domu opieki) ukierunkowanej na osiąganie przychodów z tejże działalności. Zasadna jest zatem ocena, iż nieruchomości związana z działalnością leczniczą nie może być zasadniczo wykorzystywana na inne cele niż udzielanie świadczeń zdrowotnych oraz powinna spełniać wymogi opisane w ustawie o działalności leczniczej oraz rozporządzeniu z dnia 26 marca 2019 r. w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu sprawą opodatkowania domu opieki, w którym udzielane są świadczenia zdrowotne zajmował się również w 2020r. W orzeczeniu z dnia sygn.. I SA/Wr 725/19 Sąd potwierdził, że cyt. : *nieruchomość*

związana z działalnością leczniczą nie może być zasadniczo wykorzystywana na inne cele oraz powinna spełniać - jak słusznie zauważył organ podatkowy - wymogi opisane w ustawie o działalności leczniczej oraz w rozporządzeniu w sprawie szczegółowych wymagań jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą. Udzielanie zaś świadczeń zdrowotnych powinno mieć charakter dominujący, co nie ma miejsca w działalności prowadzonej przez Skarżącą w rzeczonym Domu Opieki". W przywołanym wyroku Sąd podkreślił, że cyt.: „brak jest podstaw do opodatkowania całej powierzchni Domu Opieki preferencyjną stawką podatku od nieruchomości, o jakiej jest mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol".

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawno - podatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Pouczenie:

Zgodnie z art. 14 na § 1 przepisów art. 14k - 14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119 a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k - 14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14 na § 2 ordynacji podatkowej).

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78-79, 50-126 Wrocław, w terminie 30 dni od doręczenia interpretacji. Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art. 53 §1 oraz art. 54 §1 i §2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.).

podpisano podpisem elektronicznym

Z up. PREZYDENTA
Sebastian Skurzewski
Z-ca Dyrektora Wydziału Podatków i Opłat