



Wrocław, 13 czerwca 2019 r.

WPO-SAP.310.6.4.2019

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 2018 r. poz. 800 ze zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.),

po rozpatrzeniu wniosku

który wpłynął 8 kwietnia 2019 r. o wydanie Indywidualnej Interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie:

zastosowania stawki podatku określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) – dalej upol, przewidzianej dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń w odniesieniu do domu opieki, który Wnioskodawca prowadzi zgodnie z decyzją Wojewody Dolnośląskiego z 26.04.2016 r. o wpisie do rejestru placówek zapewniających całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub w podeszłym wieku

organ podatkowy uznaje stanowisko wnioskodawcy za nieprawidłowe i stwierdza, że:

1. 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, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol nie znajduje zastosowania w okresie od maja do grudnia 2016 r. do powierzchni

Wydział Podatków i Opłat
Dział Podatku od Nieruchomości od Osób Prawnych oraz Podatku od Środków Transportowych
ul. Wojciecha Bogusławskiego 8,10; 50-031 Wrocław

tel. +48 717 77 72 68

fax +48 717 77 77 44

wpo@um.wroc.pl

www.wroclaw.pl

N

w całości zajętej przez dom opieki, prowadzony zgodnie z decyzją Wojewody Dolnośląskiego z 26.04.2016 r. tj. do powierzchni użytkowej, znajdującej się na poziomach: -1,0,1,2 oraz 3, wynoszącej 5 522,68 m²;

2. 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, o której mowa w art. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol nie znajdzie zastosowania w okresie 2017 r. do powierzchni w całości zajętej przez dom opieki, prowadzony zgodnie z decyzją Wojewody Dolnośląskiego z 26.04.2016 r. tj. do powierzchni użytkowej, znajdującej się na poziomach: -1,0,1,2 oraz 3, wynoszącej 5 522,68 m²;
3. 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, o której mowa w art. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol nie znajdzie zastosowania w 2018 r. do powierzchni w całości zajętej przez dom opieki, prowadzony zgodnie z decyzją Wojewody Dolnośląskiego z 26.04.2016 r. tj. do powierzchni użytkowej, znajdującej się na poziomach: -1,0,1,2 oraz 3, wynoszącej 5 522,68 m²;

UZASADNIENIE

W dniu 08.04.2019 r. do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek , o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. W złożonym wniosku Spółka opisała stan faktyczny, w którym w jej ocenie zastosowanie winien znaleźć przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol. Przepis ten przewiduje preferencyjną 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.

Z przedstawionego opisu wynika, że jest spółką prawa handlowego, której działalność gospodarcza polega na prowadzeniu domu seniora tj. placówki, która zapewnia całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym oraz osobom w podeszłym wieku w rozumieniu ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz. U. z 2004 r. Nr 64, poz. 593 tekst jednolity z późn. zm.). W rozumieniu Polskiej Klasyfikacji Działalności działalnością spółki jest pomoc społeczna z zakwaterowaniem dla osób w podeszłym wieku i osób niepełnosprawnych. Spółka prowadzi działalność w budynku , po przebudowie oraz generalnej modernizacji. Zgodnie z zezwoleniem (decyzją) Wojewody Dolnośląskiego oraz funkcjonalnym oraz organizacyjnym wyodrębnieniem, dom seniora obejmuje piwnice, parter oraz 3 z 5 pięter znajdujących się w budynku spółki. Kondygnacje te zajęte są przez pokoje dla seniorów, łazienki, WC dla personelu, kuchnie oddziałowe, pralnie, magazyny bielizny, sale rehabilitacji, sale aktywności muzycznej, sale ćwiczeń, pomieszczenia socjalne. Na parterze znajdują się: gabinet lekarski, zabiegowy, sala rehabilitacji, punkt pielęgniarski. Dodatkowo na każdym z pięter znajdują się punkty pielęgniarskie.

W ocenie Wnioskodawcy prowadzenie domu opieki tj. placówki zapewniającej całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym oraz osobom w podeszłym wieku w rozumieniu ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej, wypełnia znaczeniowo przesłankę udzielania świadczeń zdrowotnych w rozumieniu ustawy z 15 kwietnia o działalności leczniczej. Do ustawy o działalności leczniczej odsyła ustawa podatkowa, która w art. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d przewiduje preferencyjną 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.

Spółka od kwietnia 2016 r. w wyodrębnionej organizacyjnie i funkcjonalnie części budynku realizuje świadczenia opieki nad osobami starszymi. Są to m.in. działania wymienione wprost w art. 68 ustawy o pomocy społecznej. Spółka zapewnia osobom przebywającym w placówce: godne warunki bytowe (miejsce zamieszkania i wyżywienie), pomoc w podstawowych czynnościach życiowych (karmienie, pomoc przy zmianie pozycji, wstawaniu przemieszczaniu się, ubieraniu, dystrybucję leków i pomoc w ich przyjmowaniu) czynności pielęgnacyjne i higieniczne dla osób niesamodzielnych (zmiana bielizny, toaleta całego ciała, zmiana środków absorpcyjnych). Spółka podejmuje również działania mające na celu Integrację seniorów ze środowiskiem oraz podnoszenie jakości i komfortu ich życia ze szczególnym uwzględnieniem profilaktyki i diagnostyki.

Obok tych świadczeń Spółka zapewnia całodobową, specjalistyczną opiekę lekarzy, pielęgniarzy, fizjoterapeutów, rehabilitantów oraz opiekunów medycznych. Osoby te są zatrudnione przez Wnioskodawcę. Świadczą również swoje usługi w ramach umów cywilnoprawnych. Od kwietnia 2016 r. na terenie placówki udzielane były świadczenia zdrowotne zgodnie z ustawą z 15 kwietnia o działalności leczniczej przez współpracujących z Wnioskodawcą lekarzy prowadzących Indywidualną praktykę lekarską, wpisanych do rejestru praktyk zawodowych lekarzy i lekarzy dentyistów na podstawie ww. ustawy. W 2016 r. było to 2 lekarzy, a w latach 2017 – 2019 od 3 do 4. Od 01.10.2016 r. świadczenia zdrowotne były również udzielane przez przychodnię wpisaną do rejestru podmiotów leczniczych. Świadczenia te na terenie placówki odbywają się na warunkach jak wizyty domowe. Obecnie spółka nie jest zarejestrowanym podmiotem leczniczym w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej, choć widniała w tym rejestrze w okresie od 17.02.2017 r. do 26.04.2018 r.

Wizyty i konsultacje lekarskie odbywają się w pokojach zajmowanych przez seniorów. Pomoc lekarska dotyczy zarówno przypadków nagłego zachorowania, pogarszania się stanu zdrowia jak i celu przeprowadzenia konsultacji lekarskich lub działań profilaktycznych. W swoim wniosku Pełnomocnik Spółki wskazał na szerokie pojmowanie przez ustawodawcę terminu świadczenia zdrowotne, co wynika z obszernego katalogu zawartego w przepisach ustawy o działalności leczniczej. Z przywołanych we wniosku przepisów tej ustawy wynika, że świadczenia zdrowotne to m.in.:

1. świadczenie zdrowotne - działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania - art. 2 ust. 1 pkt 10;
2. stacjonarne i całodobowe świadczenie zdrowotne inne niż świadczenie szpitalne - świadczenia opiekuńcze, pielęgnacyjne, paliatywne, hospicyjne, świadczenia z zakresu opieki długoterminowej, rehabilitacji leczniczej, leczenia uzależnień, psychiatrycznej opieki zdrowotnej oraz lecznictwa uzdrowiskowego, udzielane pacjentom, których stan zdrowia wymaga udzielania całodobowych lub całodziennych świadczeń zdrowotnych w odpowiednio urządzonych, stałych pomieszczeniach - art. 2 ust. 1 pkt 12;
3. Stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne inne niż szpitalne mogą polegać w szczególności na: udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych i wyrobów medycznych, pomieszczeń i wyżywienia 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; udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację, opiekę i rehabilitację pacjentów

N

niewymagających hospitalizacji, oraz zapewnianiu im produktów leczniczych potrzebnych do kontynuacji leczenia, pomieszczeń i wyżywienia 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; udzielaniu świadczeń zdrowotnych polegających na działaniach usprawniających, które służą zachowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia; sprawowaniu wszechstronnej opieki zdrowotnej, psychologicznej i społecznej nad pacjentami znajdującymi się w stanie terminalnym oraz opieki nad rodzinami tych pacjentów – art. 9 ust. 1;

4. Działalność lecznicza w rodzaju ambulatoryjne świadczenia zdrowotne może obejmować także udzielanie świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem badania diagnostyczne wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego – art. 2 ust. 1 pkt 12.

W ocenie Spółki świadczenia zdrowotne należy rozumieć szeroko, a katalog czynności, mieszczących się w pojęciu świadczenia zdrowotne, jest otwarty pod warunkiem, że będą to działania wynikające z procesu leczenia bądź też innych odrębnych przepisów prawa. Ponadto Pełnomocnik spółki przywołał orzeczenia sądowno-administracyjne, z których wynika, że termin świadczenia zdrowotne nie obejmuje: świadczeń lekarzy weterynarzy ani czynności wykonywanych w aptekach bądź zakładach optycznych.

W zakresie działalności wykonywanej bezpośrednio przez Spółkę, pełnomocnik wskazał, że zgodnie z art. 68 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej opieka w domu opieki polega na świadczeniu przez całą dobę usług opiekuńczych zapewniających:

- a) udzielanie pomocy w podstawowych czynnościach życiowych,
- b) pielęgnację, w tym pielęgnację w czasie choroby,
- c) opiekę higieniczną,
- d) niezbędną pomoc w załatwianiu spraw osobistych,
- e) kontakty z otoczeniem;

a także usług bytowych zapewniających:

- a) miejsce pobytu,
- b) wyżywienie,
- c) utrzymanie czystości.

Placówka prowadzona przez Spółkę zapewnia także pielęgnację w chorobie oraz pomoc w korzystaniu ze świadczeń zdrowotnych zgodnie z art. 68 ust. 3 pkt 4 ustawy o pomocy społecznej.

Wnioskodawca podkreślił, że placówki opiekuńcze dedykowane są osobom, których stan zdrowia nie pozwala na samodzielną egzystencję i które wymagają stałej opieki i fachowego zabezpieczenia. Nierozłącznym elementem realizacji tych usług jest, więc zapewnienie usług medycznych, świadczonych przez fachowy personel medycznych (lekarzy różnych specjalizacji, pielęgniarki, fizjoterapeutów). Świadczenia te wykonywane są przez zatrudniony przez Wnioskodawcę personel, a także przez współpracujące podmioty wpisane do rejestru podmiotów leczniczych.

W zakresie części budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych Spółka wyjaśniła, że wszystkie pomieszczenia zlokalizowane na poziomach -1, 0 oraz 1-3, objęte decyzją Wojewody Dolnośląskiego, są niezbędne w funkcjonowaniu domu opieki. Bez funkcjonowania pomieszczeń takich jak: łazienki, WC dla personelu, kuchnie oddziałowe, pralnie, magazyny bielizny, sale rehabilitacji, sale aktywności muzycznej, sale ćwiczeń, pomieszczenia socjalne, punkty pielęgniarskie działalność domu opieki nie byłaby możliwa. Spółka za sztuczne i nieuzasadnione uznała dokonywanie podziału pomieszczeń pomocniczych na te związane bezpośrednio z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i inne, gdyż cała działalność placówki ukierunkowana jest na zabezpieczenie, ochronę i poprawę bytu oraz zdrowia osób w niej przebywających. Taka wykładnia wynika wprost ze znowelizowanego od 2011 r. brzmienia przepisu art. 5 ust. 1 pkt

2 lit. d upol i zamierzeń ustawodawcy, aby stawkę preferencyjną stosować do budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, co oznacza powierzchnie zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związane z udzielaniem tych świadczeń. Również wyroki sądów administracyjnych potwierdzają wykładnię zaprezentowaną przez Spółkę we wniosku. Dlatego w ocenie Wnioskodawcy stawka, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol znajduje zastosowanie do całej powierzchni zajętej przez dom opieki.

W złożonym wniosku pełnomocnik Spółki wyjaśnił ponadto, z przywołaniem wyroków sądów administracyjnych, że przesłanka podmiotowa warunkująca skorzystanie ze zwolnienia nie musi być spełniona przez podmiot, na którym ciąży obowiązek podatkowy. Ustawa o podatkach i opłatach przewiduje, bowiem sytuację, w której świadczenia mogą być udzielane przez podatnika podatku od nieruchomości, ale zwolnienie znajduje również zastosowanie, gdy świadczenia zdrowotne nie są udzielane bezpośrednio przez podatnika, a jedynie udostępnia on swoją nieruchomość osobom, które tych świadczeń udzielają. Taka sytuacja ma miejsce, w ocenie Wnioskodawcy, w opisanym stanie faktycznym, ponieważ prowadzenie domu opieki jest nierozłącznie związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Spółka oferuje swoim klientom szeroki zakres usług medycznych. W tym celu zatrudnia fachowy personel medyczny oraz współpracuje indywidualnie z lekarzami, prowadzącymi prywatne praktyki lekarskie oraz przychodnię lekarską. Końcowo we wniosku wskazano, że w oparciu o zaprezentowaną wykładnię spełniony jest warunek przedmiotowy jak i podmiotowy, aby powierzchnie zajęte w całości przez dom opieki objęte były stawką przeznaczoną dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Tym samym na zadane pytania:

1. Czy za okres od maja do grudnia 2016 r., w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz pięter od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m², znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń?
2. Czy za okres 2017 r., w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz pięter od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m², znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń?
3. Czy za okres 2018 r., w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz pięter od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m², znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń?

Spółka przedstawiła własne stanowisko, z którego wynika, że stawka podatku od nieruchomości, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d, znajduje zastosowanie w każdym z opisanych w pkt 1, 2 i 3 stanów faktycznych.

Po zapoznaniu się z argumentacją przedstawioną przez pełnomocnika Spółki oraz opisanym stanem faktycznym, organ podatkowy dokonał następującej oceny prawnej.

n

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, więc 2 przesłanki dodatkowo, 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. Po drugie jest to warunek podmiotowy, który oznacza, że budynek zajęty jest przez podmiot uprawniony do udzielania świadczeń zdrowotnych.

W tym miejscu zgodzić należy się z wnioskodawcą, że wprowadzenie w ustawie o podatkach opłatach lokalnych od 2011 r. zmian rozszerzających zakres zastosowania tego przepisu, oznacza w praktyce, że pomieszczenia pomocnicze i administracyjne oraz socjalne (np. korytarze, toalety, kotłownie), które pozostają w ścisłym związku z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, również podlegają opodatkowaniu stawką podatku, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol.

Odnosnie do pytania nr 1 tutejszy organ stwierdził, że 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, nie ma zastosowania w okresie od maja do grudnia 2016 r. do całej powierzchni zajętej przez dom opieki (zgodnie decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz pięter od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m².

Podkreślić należy, że w okresie tym Spółka, jako właściciel przedmiotowej nieruchomości nie była podmiotem uprawnionym do udzielania świadczeń zdrowotnych, ponieważ stosowny wpis do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą uzyskała 17.02.2017 r. Ze złożonego wniosku wynika, że od kwietnia 2016 r. Spółka współpracowała w ramach umów cywilnoprawnych z lekarzami prowadzącymi indywidualną praktykę lekarską, oraz wpisanymi do rejestru praktyk zawodowych lekarzy i lekarzy dentyków. Od 01.10.2016 r. świadczenia zdrowotne były również udzielane przez przychodnię wpisaną do rejestru podmiotów leczniczych. Świadczenia te na terenie placówki odbywają się na warunkach jak wizyty domowe.

Z tak przedstawionego opisu stanu faktycznego należy wnioskować, że powierzchnia domu opieki wynosząca 5 522,68 m² (określona decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziom -1, parter oraz piętra od 1. do 3. nie jest zajęta przez podmioty udzielające tych świadczeń. Należy zgodzić się ze Spółką, że udzielanie świadczeń zdrowotnych odbywało się na terenie domu opieki prowadzonego przez Spółkę. Z opisu stanu faktycznego nie wynika jednak wprost warunek, o którym mowa w ustawie, mianowicie fakt zajęcia w całości opisanych części nieruchomości przez uprawnione podmioty lecznicze. Znaczenie pojęcia „zajęte” („zająć”) był przedmiotem wielu orzeczeń sądowno-administracyjnych w sprawach dotyczących podatku od nieruchomości. Zgodnie z zasadami wykładni językowej „zająć” oznacza zapełnić, wypełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń, powierzchnię czegoś. W potocznym rozumieniu za budynek zajęty na dany cel lub działalność można zatem uznać wyłącznie budynek lub jego część, w którym faktycznie realizowane są czynności określonego rodzaju. Ponadto wykładnia systemowa wewnętrzna nakazuje uwzględnić znaczenie pojęcia „zajęte” jakie przypisywane jest w procesie wykładni innych przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W analizowanym stanie faktycznym Spółka prowadzi działalność gospodarczą, polegającą na prowadzeniu domu senlora, zgodnie z zasadami określonymi dla tego rodzaju działalności w ustawie o z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej. Z obszernego uzasadnienia wniosku oraz przywołanych przepisów ustawy o pomocy społecznej wynika, że zakres działalności domów opieki wykracza poza działania mieszczące się w zakresie znaczeniowym pojęcia świadczenie zdrowotne. Pojęcia te, mimo, że w pewnym stopniu się pokrywają, nie są tożsame. Warunki prowadzenia domów opieki regulują przepisy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej. Działalność polegająca na udzielaniu świadczeń zdrowotnych regulowana jest z kolei przepisami ustawy z dnia 15 kwietnia o działalności leczniczej. Na mocy tych przepisów każdy rodzaj działalności poddany jest innym wymaganiom prawnym i faktycznym.

W ocenie organu rozpatrującego wniosek, nie będzie, zatem uzasadnione zastosowanie stawki podatku, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol do całej powierzchni domu opieki, ponieważ nieruchomość ta zajęta jest jednocześnie przez Spółkę na prowadzenie działalności gospodarczej – domu opieki dla osób w podeszłym wieku i osób niepełnosprawnych. Z tego powodu stawką właściwą do tych części budynku jest stawka przewidziana dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z tych samych względów (szerzej wyjaśnionych niżej) tutejszy organ nie mógł potwierdzić prawidłowości stanowiska wyrażonego przez Spółkę w zakresie pytania nr 2 i 3.

W ocenie organu 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, nie ma zastosowania w okresie 2017 r. do całej powierzchni zajętej przez dom opieki (zgodnie decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz pięter od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m².

oraz

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, nie ma zastosowania w okresie 2018 r. do całej powierzchni zajętej przez dom opieki (zgodnie decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz pięter od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m².

W myśl art. za 1a ust. 1 pkt 2 upol za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. Podkreślić należy przy tym, że w rozpatrywanym stanie faktycznym ustęp 2a przywołanego artykułu nie znajdzie zastosowania.

Fakt, że Spółka w ramach prowadzonego domu opieki zapewnia fachową opiekę medyczną nie może skutkować opodatkowaniem całej powierzchni domu opieki jak związanej 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

N

usług faktycznie może równać się z udzielaniem świadczeń zdrowotnych przez personel medyczny lub uprawnione podmioty, z którymi Spółka nawiązała współpracę na drodze cywilnoprawnej, to świadczenie usług bytowych zapewniających: miejsce pobytu, wyżywienie oraz utrzymanie czystości, przez Spółkę swoim klientom, zgodnie z art. 68 ust. 1 pkt 2 ustawy o pomocy społecznej, 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.

Z kolei zgodnie z art. 68 ust. 3 pkt 4 tej ustawy usługi opiekuńcze 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, w myśl ustawy o pomocy społecznej. Swoim klientom Spółka zapewnia w głównej mierze usługi bytowe jak zakwaterowanie i wyżywienie, a także specjalistyczną opiekę w rozumieniu art. 68 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej. Świadczenia zdrowotne stanowią przy tym uzupełnienie oferty domu opieki ze względu na specyfikę działalności, która ukierunkowana jest na poprawę zdrowia osób przebywających w domu opieki. Relację pomiędzy tymi zakresami działalności należy scharakteryzować w ten sposób, że nie każda usługa opiekuńcza oznacza udzielenie świadczenia zdrowotnego. Natomiast świadczenia zdrowotne mogą być i są realizowane przez Spółkę w opisanym stanie faktycznym, w ramach prowadzonego domu opieki, na zasadach wizyt domowych odbywających się w pomieszczeniach, w których spółka zapewnia zakwaterowanie swoim pacjentom.

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 gospodarczej, prowadzonej przez Spółkę, 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, przestałby na warunku podmiotowym. Zbędna byłaby część przepisu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol, która odnosi się do warunku zajęcia budynku lub jego części na udzielanie świadczeń zdrowotnych.

Za słuszością 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 sądowo-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. Ocena stanu faktycznego wymaga wówczas szczegółowej analizy, które części budynków zajęte są przez podmioty udzielające tych świadczeń, a które zajęte są na prowadzenie innej działalności gospodarczej. W literaturze podnosi się także, że jeżeli budynek zajęty jest przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych, stawka preferencyjna podatku nie będzie miała zastosowania do tych części, które jednocześnie zajęte są przez inny podmiot, który świadczeń zdrowotnych nie udziela (np. stołówka w szpitalu). Taka sama zasada będzie miała zastosowanie, gdy w budynku prowadzona będzie działalność gospodarcza oraz działalność polegająca na udzielaniu świadczeń zdrowotnych i obie te formy działalności prowadzić będzie ten sam podmiot jak w przypadku spółki, która w okresie od 17.02.2017 r. do 26.04.2018 r. zarejestrowana była jako zakład leczniczy.

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 u.p.o.l. prawodawca ujednotwił 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 lecznicza, 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."

Tym samym dla opodatkowania części budynku stawką, o której mowa w z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol niezbędne są: związek z udzielaniem świadczeń zdrowotnych oraz zajecie faktyczne lub prawnie przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych. Sytuacja taka ma miejsce np. gdy podmiot leczniczy przewiduje 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 czerwca 2012 r. w sprawie szczegółowych wymagań, jakim powinny odpowiadać pomieszczenia i urządzenia podmiotu wykonującego działalność leczniczą. Warunki te muszą być spełnione również w odniesieniu do tych pomieszczeń, za które podmioty lecznicze nie odprowadzają podatku od nieruchomości, a są jedynie zajęte przez te podmioty na podstawie umowy najmu z podmiotem, który jest podatnikiem podatku od nieruchomości, ale nie spełnia kryteriów podmiotu leczniczego.

Końcowo należy zauważyć, że ocena przesłanek zawartych w przepisie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d upol skutkuje odmienną oceną zbliżonych stanów faktycznych nawet przez Naczelnego Sąd Administracyjny. W sprawie ze skargi na przywołany wyrok WSA we Wrocławiu sygn. akt I SA/Wr 950/16, NSA nie dopatrywał się powodów, dla których orzeczenie to naruszałoby prawo i potwierdził, że „wpis do rejestru podmiotów leczniczych, nie uprawnia do uznania, iż wszystkie pomieszczenia wskazane we wniosku o interpretację jako »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." (wyrok NSA z 26.04.2018 r. sygn. akt II FSK 2726/17 i podobnie w wyroku NSA z 01.08.2018 r. II FSK 2168/16). W Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych odnaleźć można również odmienną wykładnię, w myśl której łączenie typowej działalności gospodarczej oraz działalności leczniczej skutkuje zastosowaniem do budynków w całości obniżonych stawek podatku (np. wyrok NSA z 13.10.2016 r. sygn. akt II FSK 2635/14. Argumentacja zawarta w uzasadnieniu interpretacji tutejszego organu potwierdza jednak, że orzeczenia NSA, które mogą potwierdzać stanowisko Wnioskodawcy należy uznać za

nieaktualne i zweryfikowane w najnowszych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Wojewódzkich Sądów Administracyjnych.

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.

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 2018 r. poz. 1302 ze zm.).

Z up. PREZYDENTA

Marzena Berezowska
DYREKTOR WYDZIAŁU
PODATKÓW I OPŁAT

Załącznik:

Informacja o przetwarzaniu danych osobowych przez Gminę Wrocław

3

WPOr SAP. 6.4.2019

URZĄD MIEJSKI WROCŁAWIA
Centrum Obsługi Podatnika
50-151 Wrocław, ul. Kotlarska 41

Wpł.

08-04-2019

Dot. 32/04/2019

Wrocław, dnia 02 kwietnia 2019 r

32/04/2019

Prezydent Miasta Wrocławia
Wydział Podatków i Opłat
ul. Wojciecha Bogusławskiego 8,10
50-031 Wrocław

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRATCJI INDYWIDUALNEJ PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Działając w imieniu (*Spółka* (dalej: **Spółka** lub **Wnioskodawca**), jako jej pełnomocnik (stosownie pełnomocnictwa w załączeniu), na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm., dalej: **Ordynacja podatkowa**), niniejszym wnoszę o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości.

1. Podstawowe dane dotyczące wniosku

Przedmiot wniosku:	zaistniały stan faktyczny
Liczba stanów faktycznych lub Zdarzeń przyszłych:	3
Wysokość opłaty:	120 zł
Rodzaj sprawy:	podatek od nieruchomości
Rodzaj i status Wnioskodawcy:	osoba prawna/ podatnik
Przepisy podatkowe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej:	art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych
Organ Podatkowy właściwy dla Wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem interpretacji indywidualnej:	Prezydent Miasta Wrocławia

Sposób uiszczenia opłaty: na rachunek – dowód uiszczenia opłaty w załączeniu do wniosku

Sposób zwrotu nienależnej opłaty na rachunek bankowy Pełnomocnika: -

Do niniejszego wniosku załączono oświadczenie Spółki złożone w trybie art. 14b § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926, dalej: o.p.), zgodnie z którym elementy stanu faktycznego objęte złożonym przez Spółkę wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od nieruchomości w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz, że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

W związku z powyższym w niniejszej sprawie nie zachodzą przeszkody do wydania interpretacji indywidualnej wskazane w art. 14b § 5 o.p.

2. Wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego

Wnioskodawca jest spółką prawa polskiego prowadzącą działalność gospodarczą na terenie Polski. W ramach wykonywanej działalności gospodarczej Spółka prowadzi dom seniora (zgodnie z PKD, przedmiotem działalności Spółki jest m.in. pomoc społeczna z zakwaterowaniem dla osób w podeszłym wieku i osób niepełnosprawnych) tj. placówkę zapewniającą całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku w rozumieniu ustawy z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2004 r. nr 64 poz. 593 tj. z późn. zm., dalej: **Ustawa o pomocy społecznej**) na podstawie zezwolenia / decyzji Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.

W oparciu o powyższe zezwolenie, Spółka jest wpisana do rejestru placówek zapewniających całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub w podeszłym wieku, prowadzonym przez Wojewodę Dolnośląskiego.

Placówka (dom seniora) prowadzony jest przez Spółkę w poddanym generalnej modernizacji i przebudowie budynku i Budynek składa się z piwnicy, parteru i pięciu pięter. Wydana na rzecz Spółki Decyzja Wojewody Dolnośląskiego – zezwolenie na prowadzenie placówki zapewniającej całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku obejmuje piwnicę, parter oraz piętra od jeden do trzy o łącznej powierzchni wynoszącej 5 522,68 m². W dalszej części wniosku ta część budynku (obejmująca piwnicę, parter oraz piętra od jeden do trzy) będzie określana łącznie jako Dom Opieki i niniejszy wniosek o interpretację dotyczy wyłącznie tej części budynku - Domu Opieki (część budynku wyodrębniona organizacyjnie i funkcjonalnie).

W Domu Opieki zlokalizowane są pokoje dla seniorów, pomieszczenia pomocnicze niezbędne do funkcjonowania placówki, takie jak łazienki, WC dla personelu, kuchnie oddziałowe, pralnie, magazyny bielizny itp., a także inne pomieszczenia związane z funkcjonowaniem obiektu, takie jak np. sale rehabilitacji, sale aktywności muzycznej, sale ćwiczeń, pomieszczenia socjalne. Dodatkowo, na parterze znajdują się gabinet lekarski, zabiegowy, sala rehabilitacji, punkt pielęgniarski. Punkty pielęgniarskie zlokalizowane są również na każdym z pięter Domu Opieki.

W Domu Opieki Spółka realizuje szeroko rozumiane świadczenia opieki nad osobami starszymi, opisane szczegółowo poniżej. Realizacja świadczeń rozpoczęła się w kwietniu 2016 r. Na terenie Domu Opieki Spółka nie prowadzi żadnej innej działalności gospodarczej.

W prowadzonym przez Spółkę Domu Opieki realizowane są szeroko rozumiane świadczenia opieki nad osobami starszymi (w tym także wprost wymienione w art. 68 Ustawy o pomocy społecznej), obejmujące m.in., pomoc w podstawowych czynnościach życiowych (karmienie, pomaganie przy zmianie pozycji, wstawaniu i przemieszczaniu się, ubieraniu, dystrybucja leków oraz pomoc w przyjmowaniu leków zleconych przez lekarza), czynności pielęgnacyjne i higieniczne wobec osób chorych i niesamodzielnych

(zmiana bielizny, toaleta całego ciała, zmiana środków absorpcyjnych). Spółka podejmuje również działania mające na celu integrację seniorów ze środowiskiem oraz podnoszenie jakości i komfortu ich życia ze szczególnym uwzględnieniem profilaktyki i diagnostyki. Spółka zapewnia pacjentom godne warunki bytowe m.in. miejsce zamieszkania oraz wyżywienie.

Ponadto osoby przebywające w placówce mają zapewnioną całodobową specjalistyczną opiekę lekarską i pielęgniarstwa, odpowiednio do stanu zdrowia i zaleceń medycznych, seniorzy korzystają również z pomocy fizjoterapeutów, rehabilitantów oraz opiekunów medycznych.

W celu zapewnienia realizacji opisanych powyżej świadczeń, Spółka zatrudnia pracowników oraz współpracuje z fachowym personelem tj. lekarzami, opiekunami medycznymi, pielęgniarkami, fizjoterapeutami. W zależności od indywidualnego przypadku, lekarze mogą być zarówno podmiotami prowadzącymi indywidualną praktykę lekarską na podstawie umowy cywilnoprawnej bądź też mogą być zatrudnieni przez Spółkę na podstawie umowy o pracę.

Spółka, od momentu rozpoczęcia udzielania świadczeń opieki w kwietniu 2016 współpracuje na podstawie umów cywilnoprawnych z lekarzami prowadzącymi indywidualną praktykę lekarską, wpisanymi do rejestru praktyk zawodowych lekarzy i lekarzy dentyistów, na podstawie ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. 2011 nr 112 poz. 654 t.j. z późn. zm, dalej: **Ustawa o działalności leczniczej**). W 2016 r. Spółka współpracowała z dwoma lekarzami, w 2017, 2018 r. i obecnie liczba lekarzy waha się od trzech do czterech.

Spółka od 01.10.2016 r. współpracuje również na podstawie umowy cywilnoprawnej z przychodnią, która jest podmiotem leczniczym zarejestrowanym w rejestrze podmiotów wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej.

Współpracujący ze Spółką lekarze oraz przychodnia realizują na terenie prowadzonej przez Spółkę placówki świadczenia zdrowotne w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej. Realizacja świadczeń zdrowotnych ma charakter wizyt odbywających się na warunkach jak wizyty domowe. Lekarze, w tym również zatrudnieni pracownicy przychodni, w razie konieczności realizują wizyty / konsultacje lekarskie w pokojach zajmowanych przez seniorów. Z pomocy lekarzy seniorzy mogą korzystać zarówno w przypadku nagłego zachorowania, pogarszania się stanu zdrowia, jaki i w celu zwykłej konsultacji lekarskiej czy wizyt profilaktycznej. Powyższe usługi są realizowane na terenie Domu Opieki.

Sama Spółka nie jest obecnie zarejestrowana jako podmiot leczniczy w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej. Spółka została wpisana do rejestru zakładów leczniczych w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej z dniem 17.02.2017 r. W dniu 26.04.2018 r. Spółka została wyrejestrowana z ww. rejestru.

W składanych deklaracjach na podatek od nieruchomości, Spółka za lata 2013 – 2015 opodatkowała budynek według obniżonej stawki podatku ze względu na zły stan techniczny budynku (stawka podatku dla budynków pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego), po przeprowadzonym w tym zakresie postępowaniu podatkowym, zakończonym wydaną przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze decyzją. Z uwagi na zmianę przepisów w zakresie podatku od nieruchomości, w 2016 r. (również na początku roku, kiedy trwały jeszcze prace budowlane na obiekcie) Spółka zastosowała podstawową stawkę podatku dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (od 2016 r. obniżoną stawkę podatku z uwagi na zły stan techniczny stosować można w przypadku budynków objętych decyzją o rozbiórce).

W deklaracjach na podatek od nieruchomości złożonych za lata 2017 i 2018 Spółka zdecydowała się na bezpieczne podejście i w proporcji do okresów, w których Spółka była zarejestrowana jako podmiot leczniczy, Spółka zastosowała obniżoną stawkę podatku dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Dla pozostałych okresów, kiedy Spółka nie była zarejestrowana jako podmiot leczniczy, Spółka opodatkowała budynek według stawki podstawowej tj. dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jednocześnie jednak, Spółka stała na stanowisku, że preferencyjna stawka podatku dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych powinna znaleźć zastosowanie w odniesieniu do Domu Opieki we wszystkich miesiącach 2017 r. i 2018 r., a także dla części 2016 r., kiedy w budynku realizowane były świadczenia zdrowotne.

W ramach przyjętego bezpiecznego podejścia Spółka uznała, że dla okresów kiedy nie była zarejestrowana jako podmiot leczniczy stosuje podstawową stawkę podatku od nieruchomości (dla

budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej), a następnie wystąpi z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, w którym potwierdzi, że do okresów tych znajduje zastosowanie stawka preferencyjna (dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych) i po uzyskaniu interpretacji dokona odpowiednich korekt w zakresie rozliczeń podatku od nieruchomości.

3. Pytania

1. Czy za okres od maja do grudnia 2016 r., w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie z Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz piętér od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m², znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2016 poz. 716 tj. z dnia 2016.05.25) tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń?
2. Czy za okres 2017 r. w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie z Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz piętér od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m², znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2017 poz. 1785 t.j. z dnia 2017.09.27) tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń?
3. Czy za okres 2018 r. w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie z Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. do poziomu -1, parteru oraz piętér od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m² znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2018 poz. 1445 t.j. z dnia 2018.07.27) tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń?

4. Stanowisko Wnioskodawcy

W ocenie Wnioskodawcy:

- 1) w zakresie pytania nr 1, w okresie od maja do grudnia 2016, w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie z Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz piętér od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m², znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2016 poz. 716 t.j. z dnia 2016.05.25) tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń;
- 2) w zakresie pytania nr 2, za rok 2017 w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie z Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz piętér od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m², znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2017 poz. 1785 t.j. z dnia 2017.09.27) tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń;
- 3) w zakresie pytania nr 3, za rok 2018 w odniesieniu do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (zgodnie z Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r.) tj. poziomu -1, parteru oraz piętér od 1 do 3, wynoszącej 5 522,68 m² tj. powierzchni objętych Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2018 r. znajduje zastosowanie stawka podatku od nieruchomości wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2018 poz. 1445 t.j. z dnia 2018.07.27, dalej: u.p.o.l) tj. stawka podatku dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Poniżej Spółka przedstawia szczegółowe uzasadnienie stanowiska.

Szczegółowe uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2016 poz. 716 tj. z dnia 2016.05.25.) rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym, że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budynków lub ich części:

- a) mieszkalnych - 0,51 zł 4 od 1 m² powierzchni użytkowej,
- b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,31 zł 5 od 1 m² powierzchni użytkowej,
- c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym - 8,06 zł 6 od 1 m² powierzchni użytkowej,
- d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń - 4,27 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 5,78 zł 8 od 1 m² powierzchni użytkowej;

Zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 5 sierpnia 2015 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2016 r. (M.P.2015.735) maksymalna stawka podatku dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń wynosiła 4,65 zł.

W latach 2017, 2018 treść art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.) w zakresie przesłanek warunkujących zastosowania obniżonej stawki podatku dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych nie uległa zmianie. W poszczególnych latach zmieniała się jedynie maksymalna stawka podatku określona obwieszczeniem Ministra Finansów:

1. Zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z dnia 5 sierpnia 2015 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2017 r. (M.P.2016.779) – stawka ta w 2017 r. wynosiła - 4,61 zł
2. Zgodnie z obwieszczeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 28 lipca 2017 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2018 r. (M.P.2017.800) – stawka ta w 2018 r. wynosi - 4,70 zł.

Przy czym należy mieć na uwadze, że określone powyżej stawki podatku to stawki maksymalne. Obowiązujące na terenie danej gminy stawki podatku od nieruchomości określone są przez poszczególne rady gminy w drodze uchwały.

Jak wynika z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń została przewidziana preferencyjna stawka podatku od nieruchomości. W przypadku tego typu budynków nie stosuje się więc stawki dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale jak wprost wynika z przepisu stawkę niższą.

Zgodnie zatem z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. możliwość zastosowania stawki preferencyjnej od budynków lub ich części uzależniona jest od spełnienia łącznie dwóch przesłanek:

- budynek lub jego część musi być **związany** z działalnością w zakresie udzielania **świadczeń zdrowotnych** w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej (**przesłanka przedmiotowa**)
- budynek lub jego część musi być **zajęty przez podmiot udzielający tych świadczeń (przesłanka podmiotowa)**, z tym zastrzeżeniem jednak, że w tym zakresie przepis nie przewiduje dodatkowych warunków – w szczególności nie wymaga, aby podmiotem zajmującym był bezpośrednio podatnik.

1. Budynek związany z udzielaniem świadczeń zdrowotnych

A) Definicja świadczeń zdrowotnych

U.p.o.l. nie definiuje wprost co należy rozumieć przez świadczenia zdrowotne, w tym zakresie odsyła do Ustawy o działalności leczniczej. W Ustawie o działalności leczniczej, z kolei pojęcie „świadczenia zdrowotne” zdefiniowane jest zarówno w definicjach ustawowych, jak również uzupełnione i doprecyzowane odpowiednio w dalszych przepisach ustawy. W szczególności, w tym zakresie należy odwołać się do następujących przepisów Ustawy o działalności leczniczej¹:

- **„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. 2 ust. 1 pkt 10 Ustawy o działalności leczniczej);**
- **„stacjonarne i całodobowe świadczenie zdrowotne inne niż świadczenie szpitalne” – 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 ust. 1 pkt 12 Ustawy o działalności leczniczej);**

a nadto również:

- **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 wyżywienia 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 wyżywienia 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. (art. 9 ust. 1 Ustawy o działalności leczniczej)**
- **Ambulatoryjne świadczenia zdrowotne obejmują świadczenia podstawowej lub specjalistycznej opieki zdrowotnej oraz świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej, udzielane w warunkach niewymagających ich udzielania w trybie stacjonarnym i całodobowym w odpowiednio urządzonej, stałym pomieszczeniu. Udzielanie tych świadczeń może odbywać się w pomieszczeniach zakładu leczniczego, w tym w pojeździe przeznaczonym do udzielania tych świadczeń, lub w miejscu pobytu pacjenta. (art. 10 Ustawy o działalności leczniczej);**
- **Działalność lecznicza w rodzaju ambulatoryjne świadczenia zdrowotne może obejmować także udzielanie świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem badania diagnostyczne wykonywane w celu rozpoznania stanu zdrowia i ustalenia dalszego postępowania leczniczego (art. 11 Ustawy o działalności leczniczej).**

Jak zatem wynika z przytoczonych przepisów, świadczenia zdrowotne należy rozumieć szeroko, jako wszelkie działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia, w tym mogą być to m.in. świadczenia podstawowej lub specjalistycznej opieki zdrowotnej oraz świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej czy świadczenia polegające na udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji. Mogą być to również inne działania wynikające z procesu leczenia bądź też z innych odrębnych przepisów prawa (definicja świadczeń zdrowotnych jest otwarta).

¹ Treść przywoływanych przepisów Ustawy o działalności leczniczej nie uległa zmianie w latach 2016 - 2018

[]

Świadczenia zdrowotne powinny natomiast dotyczyć ludzi. *A contrario* za świadczenia zdrowotne nie można uznać świadczeń wykonywanych przez lekarzy weterynarii. Powinny mieć również szerszy wymiar niż wyłącznie rzeczowy, stąd też za świadczenia zdrowotne nie uznaje się czynności wykonywanych przez apteki czy zakłady optyczne (*vide* wyrok NSA z dnia 5.09.2006 r., sygn. akt II FSK 1081/05 czy wyrok WSA w Kielcach z dnia I SA/Ke 51/06 – wyrok został wprawdzie wydane w innym stanie prawnym, przed wprowadzeniem zmian do u.p.o.l. i uchwaleniem Ustawy o działalności leczniczej, jednak tezy tych wyroków można uznać za aktualne również w obecnym stanie prawnym).

B) Świadczenia zdrowotne realizowane w prowadzonym przez Spółkę Domu Opieki

Jak wskazano w opisie stanu faktycznego, Spółka w prowadzonym Domu Opieki realizuje szeroko rozumiane usługi opiekuńcze i świadczenia wprost wymienione w Ustawie o pomocy społecznej jako dozwolone w ramach działalności całodobowej placówki opiekuńczej.

Zgodnie z art. 68 ust. 1 Ustawy o pomocy społecznej opieka w placówce zapewniającej całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku polega na świadczeniu przez całą dobę usług opiekuńczych zapewniających:

- a) udzielanie pomocy w podstawowych czynnościach życiowych,
- b) pielęgnację, w tym pielęgnację w czasie choroby,
- c) opiekę higieniczną,
- d) niezbędną pomoc w załatwianiu spraw osobistych,
- e) kontakty z otoczeniem;

a także usług bytowych zapewniających:

- a) miejsce pobytu,
- b) wyżywienie,
- c) utrzymanie czystości.

Ponadto, zgodnie z art. 68 ust. 3 pkt 4) ustaw o pomocy społecznej placówka powinna zapewniać pielęgnację w chorobie oraz pomoc w korzystaniu ze świadczeń zdrowotnych.

W kontekście wykonywanej przez Spółkę działalności gospodarczej polegającej na prowadzeniu Domu Opieki tj. placówki zapewniającej całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku w rozumieniu art. 67 Ustawy o pomocy społecznej, należy stwierdzić, że ww. działalność Wnioskodawcy mieści się w definicji świadczeń zdrowotnych (zakres przedmiotowy). Definicja świadczeń zdrowotnych w świetle m.in. Ustawy o działalności leczniczej jest szeroka i otwarta. Świadczenia zdrowotne (w rozumieniu definicji zawartych w Ustawie o działalności leczniczej) to nie wyłącznie *stricte* świadczenia medyczne, których realizacja związana jest z koniecznością uzyskania wpisu do rejestru podmiotów leczniczych, ale również świadczenia opiekuńcze, o których mowa w art. 68 Ustawy o pomocy społecznej wykonywane w placówce zapewniającej całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku.

Podkreślić trzeba, że w ramach postępowania prowadzonego przez Prezydenta Wrocławia a później Samorządowe Kolegium Odwoławcze (za lata 2013 - 2015) żaden z ww. organów nie kwestionował, że m.in. usługi opiekuńcze, których realizację Spółka planowała po zakończeniu generalnej przebudowy / modernizacji budynku są świadczeniami zdrowotnymi w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej (w odniesieniu do lat 2013 -2015 organ powziął wątpliwości w zakresie przesłanki zajęcia budynku przed podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych, w związku z faktem, że w okresie objętym postępowaniem tj. w latach 2013 - 2015 Spółka nie była zarejestrowana jako podmiot leczniczy ani nie współpracowała z podmiotami będącymi podmiotami leczniczymi, co uległo zmianie w kwietniu 2016 r.).

Jak wskazano w Decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego we Wrocławiu z dnia 20 marca 2018 r.: Wyjaśnienia Spółki dotyczące zakresu działalności placówki opiekuńczej prowadzą do wniosku, że działalność w zakresie opieki całodobowej osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym i osobom w podeszłym wieku, w tym świadczenie usług medycznych przez szeroko pojęty personel lekarski, mieści się w zakresie definicji świadczeń zdrowotnych.

Należy także zauważyć, że całodobowe placówki opiekuńcze są dedykowane do osób, których stan zdrowia nie pozwala na samodzielną egzystencję. Są to osoby, które w odróżnieniu od pozostałych grup społecznych, potrzebują stałej opieki i fachowego zabezpieczenia medycznego. **Nierozłącznym i koniecznym elementem realizacji usług w ramach placówek zapewniających opiekę całodobową osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku jest zapewnienie usług medycznych świadczonych przez fachowy personel medyczny (lekarzy różnych specjalizacji, pielęgniarki, fizjoterapeutów).** Z tego względu Spółka zatrudnia i współpracuje z fachowym personelem: lekarzami, opiekunami medycznymi, pielęgniarkami, fizjoterapeutami. W zależności od indywidualnego przypadku, lekarze mogą być zarówno podmiotami prowadzącymi indywidualną praktykę lekarską, współpracującymi ze Spółką na podstawie umowy cywilnoprawnej bądź też mogą być zatrudnieni przez Wnioskodawcę na podstawie umowy o pracę.

Spółka, od momentu rozpoczęcia udzielania świadczeń opieki w kwietniu 2016 r., współpracowała (w tym również w 2017 r. i 2018 r.) i współpracuje obecnie na podstawie umów cywilnoprawnych z lekarzami prowadzącymi indywidualną praktykę lekarską, wpisanymi do rejestru praktyk zawodowych lekarzy i lekarzy dentyków, na podstawie Ustawy o działalności leczniczej. W 2016 r. Spółka współpracowała z dwoma lekarzami, w 2017, 2018 r. i obecnie liczba lekarzy waha się od trzech do czterech.

Spółka od 01.10.2016 r. współpracuje również na podstawie umowy cywilnoprawnej z przychodnią, która jest podmiotem leczniczym zarejestrowanym w rejestrze podmiotów wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej.

Realizacja świadczeń zdrowotnych ma charakter wizyt odbywających się na warunkach wizyt domowych. Lekarze, w tym również zatrudnieni pracownicy przychodni, w razie konieczności realizują wizyty / konsultacje lekarskie w pokojach zajmowanych przez seniorów. Z pomocy lekarzy seniorzy mogą korzystać zarówno w przypadku nagłego zachorowania, pogarszania się stanu zdrowia, jaki i w celu zwykłej konsultacji lekarskiej czy wizyt profilaktycznej.

Jak wynika z powyższego, **współpracujący ze Spółką lekarze oraz przychodnia (podmioty zarejestrowane jako podmioty lecznicze w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej) realizują na terenie prowadzonego przez Spółkę Domu Opieki świadczenia zdrowotne wskazane wprost w Ustawie o działalności leczniczej m.in. w art. 10 (świadczenia podstawowej lub specjalistycznej opieki zdrowotnej oraz świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej, które mogą być realizowane w miejscu pobytu pacjenta) oraz art. 9 ust. 1 (świadczenia z zakresu rehabilitacji leczniczej czy świadczenia polegające na udzielaniu całodobowych świadczeń zdrowotnych, które obejmują swoim zakresem pielęgnację i rehabilitację pacjentów niewymagających hospitalizacji).** Jednocześnie, jak już wskazywano, realizowane przez Spółkę w Domu Opieki m.in. świadczenia opiekuńcze mieszczą się w definicji świadczeń zdrowotnych w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej, pomimo iż do ich wykonywania nie jest niezbędna rejestracja jako podmiot leczniczy, ponieważ mogą je realizować inne podmioty m.in. całodobowe placówki opiekuńcze.

C) Związek powierzchni zajętej przez Dom Opieki z udzielaniem świadczeń zdrowotnych

Biorąc pod uwagę fakt, że w prowadzonym przez Spółkę Domu Opieki, Spółka realizuje świadczenia opiekuńcze będące świadczeniami zdrowotnymi w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej oraz że, również współpracujący ze Spółką lekarze oraz przychodnia realizują na terenie Domu Opieki świadczenia zdrowotne w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej i świadczenia te są nierozłącznym i koniecznym elementem realizacji usług w ramach placówek zapewniających opiekę całodobową osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku, nie może budzić wątpliwości, że powierzchnie zajęte przez Dom Opieki (objęte Decyzją Wojewody Dolnośląskiego) są związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Zaznaczyć należy, że wszelkie pomieszczenia zajęte przez Dom Opieki (zlokalizowane na poziomie -1, paterze oraz piętach 1- 3 objęte Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016, o powierzchni 5 522,68 m²) związane są z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Do tej grupy należą zarówno pokoje zajmowane przez seniorów, jaki i pomieszczenia pomocnicze takie jak łazienki, WC dla personelu, kuchnie oddziałowe, pralnie, punkty pielęgniarskie, sale ćwiczeń, rehabilitacji, pomieszczenia socjalne itp. Podkreślić trzeba, że bez pomieszczeń o charakterze pomocniczym nie byłoby możliwe funkcjonowanie Domu Opieki. Należy też mieć na uwadze, że w Domu Opieki poza placówką

zapewniającą całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku nie jest prowadzona inna działalność gospodarcza.

W tym przypadku ewentualne dzielenie Domu Opieki na powierzchnie związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i inne byłoby sztuczne i nieuzasadnione. **Taki podział nie uwzględniałby faktu, że cała działalność placówki nakierowana jest na zabezpieczenie, ochronę oraz poprawę bytu i zdrowia (zarówno fizycznego i psychicznego) osób w niej przebywających. W związku z czym, w ocenie Spółki należy uznać, że wszystkie pomieszczenia w Domu Opieki w całości (w tym pomieszczenia pomocnicze) związane są z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.**

W tym kontekście podkreślić trzeba, że w 2011 r. weszła w życie nowelizacja art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l., doprecyzowująca treść ww. przepisu. Z uzasadnienia do nowelizacji wynika, że stawka preferencyjna powinna znajdować zastosowanie do budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i obejmować powierzchnie zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związane z udzielaniem tych świadczeń. W kontekście powyższego, w ocenie Spółki nie może budzić wątpliwości, że celem ustawodawcy jest, aby obniżona stawka podatku znajdowała zastosowanie nie tylko do powierzchni ściśle zajętych na udzielanie świadczeń zdrowotnych, ale także do wszelkiego rodzaju pomieszczeń pomocniczych, niezbędnych dla funkcjonowania obiektu, w którym realizowane są świadczenia zdrowotne.

Również sądy administracyjne w wydawanych wyrokach wskazują na taki sposób rozmielenia pojęcia związania budynku z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 22.04.2016 o sygn. I SA/Kr 268/16) stwierdził, że:

Nowy zwrot (budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń) jest pojęciem szerszym. Obejmuje nie tylko budynki wykorzystywane bezpośrednio do udzielania świadczeń zdrowotnych, ale także budynki pomocnicze.

Proponowana zmiana ustawy o podatkach i opłatach lokalnych miała umożliwić stosowanie obniżonej stawki również do ww. pomieszczeń niezajętych bezpośrednio na wykonywanie świadczeń zdrowotnych.

W podsumowaniu przytaczanego orzeczenia wskazano, że:

W ocenie Sądu incydentalne, wykorzystywanie tych pomieszczeń nie może zmienić ich zasadniczego przeznaczenia. Ma to szczególne znaczenie przy opodatkowaniu pomieszczeń pośrednio wykorzystywanych dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych, takich jak: zaplecze sanitarne i administracyjne, korytarze, ciągi komunikacyjne, itp. których okazjonalne wykorzystywanie dla celów związanych z działalnością gospodarczą wykluczałoby z preferencyjnego opodatkowania.

Z dokonanej powyżej analizy, w ocenie Wnioskodawcy jednoznacznie wynika, że całkowita powierzchnia budynku zajęta przez Dom Opieki, począwszy od kwietnia 2016 r., kiedy Spółka rozpoczęła świadczenie usług opieki, a w budynku realizowane już były świadczenia zdrowotne, związana jest z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Zgodnie z art. 6 ust. 3 u.p.o.l. jeżeli w trakcie roku podatkowego zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, a w szczególności zmiana sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania lub jego części, podatek ulega obniżeniu lub podwyższeniu, poczynając od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie.

W kontekście przywołanej powyżej regulacji, należy mieć na uwadze, że realizacja świadczeń zdrowotnych w prowadzonym przez Spółkę Domu Opieki rozpoczęła się w kwietniu 2016 r., z tego względu, w odniesieniu do 2016 r. preferencyjna stawka podatku dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych powinna znaleźć zastosowanie w okresie od maja do grudnia 2016 r.

2. Zajęcie budynku przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych

Druga z przesłanek warunkujących możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości jest zajęcie budynku przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych.

Należy zauważyć, że u.p.o.l. nie odwołuje się i nie warunkuje możliwości skorzystania z preferencyjnej stawki podatku od tego, **czy podmiot prowadzi działalność leczniczą w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej, ani również od tego, czy podatnik samodzielnie świadczy usługi zdrowotne** (czy też np. usługi są świadczone np. przez fachowy personel medyczny). W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest pogląd, zgodnie z którym preferencyjna stawka podatku może być stosowana przez właściciel budynku, który co prawda sam nie udziela świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, lecz udostępnia powierzchnie budynku podmiotom realizującym świadczenia zdrowotne na tej powierzchni (tak m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 11.05.2016 o sygn. I SA/Sz 291/16 czy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 13.01.2015 o sygn. I SA/Łd 1158/14).

Zgodnie z brzmieniem art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l., odwołanie do Ustawy o działalności leczniczej dotyczy jedynie zakresu przedmiotowego – ustalenia tego co należy rozumieć przez świadczenia zdrowotne, nie odnosi się natomiast do zakresu podmiotowego. W konsekwencji w celu określenia czy budynek lub jego część **jest zajęta na udzielanie świadczeń zdrowotnych należy ustalić czy w budynku lub jego części faktycznie udzielane są świadczenia zdrowotne, czy też prowadzona jest inna działalność gospodarcza.**

W Domu Opieki (powierzchnie zlokalizowane na poziomie -1, parterze i piętrach od 1 do 3 budynku) prowadzona jest placówka zapewniająca całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku. Jak już wskazywano, nierozłącznym i koniecznym elementem realizacji usług w ramach placówek zapewniających opiekę całodobową osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku jest zapewnienie usług medycznych świadczonych przez fachowy personel medyczny (lekarzy różnych specjalizacji, pielęgniarki, fizjoterapeutów).

Należy wskazać, że w celu zapewnienia usług medycznych, Spółka współpracuje z lekarzami prowadzącymi prywatną praktykę lekarską i przychodnię. Podmioty te są podmiotami leczniczymi w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej, zarejestrowanymi w odpowiednich rejestrach tj. w rejestrze podmiotów wykonujących działalność leczniczą oraz rejestrze praktyk zawodowych lekarzy i lekarzy dentyków. Wskazani lekarze i pracownicy przychodni, w oparciu o zawarte ze Spółką umowy, realizują świadczenia zdrowotne na terenie Domu Opieki tj. wizyty i konsultacje lekarskie zbliżone charakterem do wizyty domowych.

W związku z faktem, że współpracujący ze Spółką lekarze oraz przychodnia są podmiotami leczniczymi zarejestrowanymi na podstawie Ustawy o działalności leczniczej i udzielają świadczeń zdrowotnych na terenie Domu Opieki, zdaniem Wnioskodawcy nie może budzić wątpliwości, że powierzchnia budynku, na której prowadzony jest Dom Opieki była i jest zajęta przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych.

W konsekwencji, spełniona jest przesłanką pozwalająca na zastosowanie preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Należy jeszcze raz z całą stanowczością podkreślić, że prowadzona przez Spółkę działalność w ramach Domu Opieki ma charakter kompleksowy. Nadrzędnym celem Domu Opieki jest świadczenie usług opiekuńczych, które mieszczą się w definicji świadczeń zdrowotnych (są bezpośrednio związane ze zdrowiem ludzi) oraz zapewnienie dostępu do fachowych usług medycznych, które w dzisiejszych czasach są nierozłącznym i koniecznym elementem realizacji usług w ramach placówek zapewniających opiekę całodobową osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku. Całodobowe placówki opiekuńcze są dedykowane do osób, których stan zdrowia nie pozwala na w pełni samodzielną egzystencję. Nie sposób również pominąć faktu, że cały Dom Opieki realizuje powyższe cele i zadania - cała działalność placówki nakierowana jest na zabezpieczenie, ochronę oraz poprawę bytu i zdrowia (zarówno fizycznego i psychicznego) osób w niej przebywających. Z tego też względu ewentualny podział powierzchni Domu Opieki na powierzchnie związane z udzielaniem świadczeń

[]

zdrowotnych (np. gabinety lekarskie, pokoje fizjoterapii) i inne (np. hole, łazienki, toalety) byłby sztuczny i nieuzasadniony (ew. podział wypatrzyłby istotę i prowadziłoby do wykładni przepisu *contra legem* w istocie bowiem nie jest możliwe realizowanie świadczeń zdrowotnych bez powierzchni/pomieszczeń pomocniczych). Mając na uwadze powyższe oraz cel jaki przyświecał ustawodawcy przy wprowadzeniu obniżonej stawki podatku, należy uznać, że cała powierzchnia Domu opieki spełnia warunki do zastosowania obniżonej stawki podatku.

Podsumowując, jak wynika z przedstawionego przez Spółkę powyżej szczegółowego uzasadnienia, za okresy od maja do grudnia 2016 r., w 2017 r. oraz w 2018 r. do powierzchni zajętej przez Dom Opieki (pomieszczenia zlokalizowane na poziomie -1, paterze oraz piętach 1- 3 objęte Decyzją Wojewody Dolnośląskiego z dnia 26.04.2016 r. o powierzchni 5 522,68 m²) powinna znaleźć zastosowanie obniżona stawka podatku od nieruchomości dla budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, z uwagi na fakt, że:

- 1) spełniona jest przesłanka przedmiotowa pozwalająca na zastosowanie ww. stawki tj. w Domu Opieki w okresie od kwietnia do grudnia 2016 r., w 2017 r., w 2018 r. realizowane były świadczenia zdrowotne w rozumieniu Ustawy o działalności leczniczej: przez Spółkę (świadczenia opiekuńcze w rozumieniu Ustawy o pomocy społecznej) oraz przez współpracujący ze Spółką wykwalifikowany personel medyczny, w związku z czym Dom Opieki był i jest związany z udzielaniem świadczeń zdrowotnych;
- 2) spełniona jest przesłanka podmiotowa pozwalająca na zastosowanie ww. stawki tj. w związku z faktem, że współpracujący ze Spółką lekarze oraz przychodnia są podmiotami leczniczymi zarejestrowanymi na podstawie Ustawy o działalności leczniczej i udzielają świadczeń zdrowotnych na terenie Domu Opieki, w związku z czym Dom Opieki jest zajęty przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych.

W związku z powyższym, Wnioskodawca wnosi o potwierdzenie prawidłowości swojego stanowiska w powyższym zakresie.

W imieniu Wnioskodawcy



1. Potwierdzenie uiszczenia opłaty za wniosek o wydanie interpretacji w wysokości 120,00 zł;
2. Oświadczenie Wnioskodawcy;
3. Informacja odpowiadająca odpisowi aktualnemu z rejestru przedsiębiorców KRS dotycząca Spółki;
4. []
5. []