Kołobrzeg, dnia 17.12.2015 r.

**BF.VI. 310.1.2015**

**Podatnik :** **Pełnomocnik :**

………………………. ………………………………………

……………………… ………………………………………

……………………….. ………………………………………

………………………………………

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Wójt Gminy Kołobrzeg działając na podstawie 14j § 1 i § 3 oraz 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2015 r., Poz. 613 ze zm.), art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d), lit b) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2014 r. Poz. 849 ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku ………………. z dnia ……… r. (data wpływu do organu podatkowego ……….r.) o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

**POSTANAWIA**

1. stanowisko w sprawie zastosowania stawki preferencyjnej podatku od nieruchomości określonej w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2014 r. Poz. 849 ze zm.) do pomieszczeń mogących być bezpośrednio wykorzystywanych dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych, a zatem zajętych pod udzielanie tych świadczeń, jak i pomieszczeń mogących być pośrednio wykorzystywanych dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych, czyli związanych w udzielaniem świadczeń zdrowotnych, będących w posiadaniu Spółki wpisanej do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej - uznać za prawidłowe w przypadku prowadzenia wyłącznie działalności leczniczej,
2. stanowisko w sprawie zastosowania stawki preferencyjnej podatku od nieruchomości określonej w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2014 r. Poz. 849 ze zm.) do pomieszczeń mogących być bezpośrednio wykorzystywanych dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych, a zatem zajętych pod udzielanie tych świadczeń, jak i pomieszczeń mogących być pośrednio wykorzystywanych dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych, czyli związanych w udzielaniem świadczeń zdrowotnych, będących w posiadaniu Spółki wpisanej do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej- uznać za nieprawidłowe w przypadku prowadzenia jednocześnie innej działalności gospodarczej w pomieszczeniach i częściach budynków związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

**UZASADNIENIE**

Wnioskiem z dnia ………………... (data wpływu do organu podatkowego ………………….) Pełnomocnik podatnika - ………… (zwana dalej Wnioskodawcą) z siedzibą w ………………….. zwrócił się, zgodnie z art. 14 b ustawy – Ordynacja podatkowa o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w podatku od nieruchomości, w zakresie stosowania preferencyjnej 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 2014 r. Poz. 849 ze zm.).

Zgodnie z art. 14b § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa, …………… przedstawiła zdarzenie przyszłe, zawarła we wniosku własne stanowisko w sprawie oraz wniosła stosowną opłatę, a także załączyła poświadczony odpis opłaconego pełnomocnictwa.

Organ podatkowy postanowieniem z dnia …………… wezwał ………………. do uzupełnienia wniosku o wydanie pisemnej interpretacji poprzez złożenie wyjaśnień, czy oprócz świadczeń zdrowotnych, udzielanych w ramach działalności leczniczej, …….. będzie realizowała również inne usługi oraz czy cała powierzchnia posiadanych przez …… budynków będzie wykorzystywana do funkcjonowania przedsiębiorcy jako podmiotu leczniczego, tzn. czy …….. po dokonaniu wpisu do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą będzie prowadziła wyłącznie działalność leczniczą, czy także tzw. komercyjną?

W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia braków wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego Wnioskodawca oświadczył, że po dokonaniu wpisu do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą, nie wyklucza prowadzenia na terenie posiadanych przez siebie nieruchomości działalności komercyjnej.

Wnioskodawca przedstawił następujące zdarzenie przyszłe:

…………….. jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości położonej w ………….., zabudowanej kilkoma budynkami, stanowiącymi własność ……... …….. zamierza uzyskać wpis do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą, a następnie rozpocząć wykonywanie działalności leczniczej w posiadanych budynkach, polegającej na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, o których mowa w ustawie z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej. Pomieszczenia budynków zostaną podzielone na te, które będą bezpośrednio wykorzystywane dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych, a zatem będą zajęte na udzielanie tych świadczeń („pomieszczenia zabiegowe”) oraz na pomieszczenia pośrednio wykorzystywane dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych, czyli związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej („pomieszczenia niezabiegowe”).

Przedstawiając zdarzenie przyszłe Wnioskodawca zadał pytanie, czy ……. będąc zarejestrowana jako podmiot wykonujący działalność leczniczą w rozumieniu przepisów ustawy o działalności leczniczej, może objąć preferencyjną stawką podatku, wynikającą z art. 5 ust 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zarówno pomieszczenia, które będą służyły bezpośrednio udzielaniu świadczeń zdrowotnych, tzn. zajętych pod udzielanie tych świadczeń, jak i te pomieszczenia, które będą służyły pośrednio udzielaniu świadczeń zdrowotnych, tzn. związanych z udzielaniem tych świadczeń.

Wnioskodawca stoi na stanowisku, że w sytuacji, gdy jest on podmiotem zarejestrowanym jako podmiot wykonujący działalność leczniczą w rozumieniu przepisów ustawy o działalności leczniczej, może on objąć stawką preferencyjną podatku wynikającą z art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powierzchnie budynków składających się zarówno z pomieszczeń mogących być bezpośrednio wykorzystywanych dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych, jak i pomieszczeń mogących być pośrednio wykorzystywanych dla celów udzielania świadczeń zdrowotnych w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej .

Art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w brzemieniu obowiązującym od 01 stycznia 2011 r., stanowi, że Rada Gminy w drodze uchwały określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 4,70 zł od 1m2 powierzchni użytkowej (obowiązująca w 2015 r.).

Treść wskazanego przepisu ukształtowana została przez nowelizację związaną z wejściem w życie ustawy o działalności leczniczej. W jej ramach ustawodawca odstąpił od warunku, by opodatkowane preferencyjnie budynki lub ich części były „zajęte” na prowadzenie działalności w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zastępując go warunkiem ich „związania” z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i „zajęcia” prze podmioty udzielające tych świadczeń w rozumieniu przepisów ustawy o działalności leczniczej. Powyższe oznacza, że preferencyjna stawka podatku może by stosowana nie tylko do budynków lub ich części zajętych na udzielanie świadczeń zdrowotnych, ale szerzej – do budynków lub ich części związanych z udzielaniem tych świadczeń.

Wnioskodawca przedstawiając swoje stanowisko w sprawie zbadał znaczenie pojęcia „związany”, sięgając do wykładni systemowej wewnętrznej, powołując się na rozróżnienie przez Ustawodawcę pojęć *zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej* (art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit c) u.p.o.l.) oraz *związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej* (art. 5 ust. 1 pkt. 1 lit a) i pkt. 2 lit b) u.p.o.l.). W judykaturze wskazuje się, że o ile potoczne pojęcie *„związać” , „związywać”, „związany” oznacza – wiązać, połączyć końce czegoś, odnieść się, zastosować do kogoś, do czegoś* co powoduje, że może chodzić o związanie budynku, gruntów i budowli z tą działalnością także pośrednie, oznaczające już sam fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę, to pojęcie „zajętych na” musi oznaczać związek bezpośredni i faktyczne zajęcie na usługi świadczeń zdrowotnych. Tak więc „związany” oznacza tyle, co choćby pośrednio połączony z danym rodzajem działalności, zaś termin „zajęty” wykładany musi być, jako wykorzystywany bezpośrednio dla celów takiej działalności.

Dla poparcia powyższego rozumowania wnioskodawca wskazał na orzeczenia sądów administracyjnych w zakresie poruszanej kwestii podatku od nieruchomości, co do konieczności rozróżnienia terminów *„zajętych na”* oraz *„związanych z”.*

Wnioskodawca powołał się również na wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 września 2013 r. sygn. akt K 22/12, w którym uznano, że ustawodawca, dokonując zmiany treści art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poszerzył zakres sytuacji, w których stosowana jest preferencyjna stawka podatku od nieruchomości, zastępując sformułowanie *„zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych”* wyrażeniem *„związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń”.* A więc Trybunał uznał, iż interpretowany przepis obejmie zarówno powierzchnie bezpośrednio, jak i pośrednio związane z udzielaniem tych świadczeń.

W tym miejscu należałoby podkreślić, iż dla zastosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości konieczne jest łączne spełnienie obu przesłanek statuowanych omawianym przepisem. Będą to więc sytuacje, w których z jednej strony budynek lub lokal są związane z działalnością w zakresie udzielenia świadczeń zdrowotnych, z drugiej strony musi zajmować je podmiot udzielający tych świadczeń.

Wnioskodawca powołał się także na uzasadnienie do zmiany treści art. 5 ust.1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonanej przez art. 1 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którą to nowelizacją preferencyjna stawka podatku od nieruchomości dotyczyć miała budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń, a zmierzała tym samym do usunięcia istniejących wątpliwości interpretacyjnych i jej celem było umożliwienie stosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości od budynków przeznaczonych do świadczenia usług zdrowotnych zgodnie z intencją ustawodawcy, jak i dokonano również zmiany merytorycznej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie zgodnym z propozycją zmiany tej ustawy w nowelizacji zawartej w druku sejmowym nr 2879. Zaproponowana w niej stawka preferencyjna znajdzie zastosowanie do budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i obejmie powierzchnie zarówno bezpośrednio, jak i pośrednio związane z udzielaniem tych świadczeń.

Na potwierdzenie swojego stanowiska Wnioskodawca wskazuje na praktykę organów podatkowych w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych dotyczących zastosowania preferencyjnej stawki w podatku od nieruchomości. Jako przykład przytoczono interpretację podatkowa wydaną przez Prezydenta Miasta Lublin z dnia 17 marca 2011 r. (PE.OP.I.3110-1252/11), interpretacje wydana przez Prezydenta Miasta Kołobrzeg z dnia 23 sierpnia 2012 r. (D.310.3.2012.N), czy tez interpretację pochodzącą od Prezydenta M. St. Warszawy z dnia 19 lutego 2015 r. (PE-OP.3120.92.2015.GWA).

W związku z powyższym Wnioskodawca stoi na stanowisku, że zarówno „pomieszczenia zabiegowe” jak i „pomieszczenia niezabiegowe”, jako związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów ustawy o działalności leczniczej, a zajętych przez podmiot leczniczy udzielający tych świadczeń, należy objąć preferencyjną stawką podatku od nieruchomości określoną w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Wobec powyższego organ podatkowy stwierdza, że dla opodatkowania budynków lub ich części preferencyjną stawką podatku od nieruchomości przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych niezbędnym jest ustalenie, że przedmioty te są związane (pozostają w związku) z prowadzeniem działalności leczniczej i są zajęte przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych.

Należy przy tym wskazać, że mimo braku przesądzenia tego w projekcie w sposób wyraźny, z art. 2 ust. 1 pkt. 10, art. 4, art. 5, art. 10, art. 11, art. 12, art. 13 i art. 16 u.d.l. (w zw. z art. 2 ust. 1 pkt. 8 u.d.l. oraz w zw. z art. 5 pkt. 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej) wynika, że ustawa o działalności leczniczej kwalifikuje działalność leczniczą (tak jak jest ona zdefiniowana w art. 3 u.d.l.) jako „działalność gospodarczą” w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i nakazuje też wskazanym w projekcie podmiotom i osobom (tj. podmiotom leczniczym w rozumieniu art. 4 u.d.l. oraz osobom prowadzącym praktyki zawodowe w rozumieniu art. 5 u.d.l.) wykonywać tę działalność właśnie jako działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Wobec tego należałoby uznać, że wprowadzenie preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości w przypadku wskazanym w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest podyktowane określonym rodzajem działalności, a mianowicie udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Jednakże fakt, iż działalność lecznicza jest w zasadzie szczególnym rodzajem działalności gospodarczej i może być wykonywana przez przedsiębiorców, którzy nie są zobligowani do niepodejmowania innych form działalności gospodarczej przy użyciu tych samych składników majątkowych, prowadzi do pojawienia się problemu wykorzystywania tego samego pomieszczenia na potrzeby kilku rodzajów aktywności, których wykonywanie prowadzi do zastosowania różnych stawek podatku od nieruchomości. Wobec bowiem istnienia odrębnych stawek podatkowych dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz zajętych na działalność w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, to potencjalnie do jednego budynku czy też jego części znalazłyby zastosowanie jednocześnie dwie stawki podatkowe.

W tym kontekście należy nadmienić, że podczas dokonywania wykładni prawa należy zakładać, że wszelkie zwolnienia i ulgi podatkowe w systemie prawa polskiego są wyjątkiem, istotnym odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania), a ich zastosowanie nie może odbywać się na podstawie wykładni rozszerzającej, systemowej czy też celowościowej. Należy zatem stwierdzić, że zasadą jest brak przeprowadzania wykładni rozszerzającej, jako nieakceptowanej metody interpretacji przepisów prawa podatkowego przyznających określone preferencje. Takim właśnie przepisem jest art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Natomiast w przypadku, gdy dany budynek lub jego część związana jest zarówno z prowadzeniem działalności leczniczej jak i innego rodzaju działalności gospodarczej, brak jest podstaw do rozszerzenia zakresu stawki preferencyjnej również na tę inną działalność niebędącą działalnością leczniczą. Trzeba przy tym nadmienić, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości nie zawiera wprost przepisów umożliwiających proporcjonalne rozliczenie podatku w stosunku do powierzchni, na której jest prowadzona działalność podlegająca różnym stawkom opodatkowania.

W konsekwencji przyjęcie w opisanym powyżej przypadku możliwości zastosowania stawki preferencyjnej w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mogłaby prowadzić do niezgodnych z celem jej wprowadzenia sytuacji, w której podatnik zajmujący się działalnością leczniczą jedynie w bardzo ograniczonym zakresie i wykorzystujący budynek lub jego cześć w przeważającym zakresie do prowadzenia działalności gospodarczej nie będącej działalnością leczniczą i tak byłby uprawniony do skorzystania ze stawki preferencyjnej do całości powierzchni budynku lub jego części.

Organ podatkowy podziela stanowisko wnioskodawcy, że podmiot zarejestrowany jako podmiot wykonujący wyłącznie działalność leczniczą w rozumieniu przepisów ustawy o działalności leczniczej, może objąć preferencyjną stawką podatku wynikającą z art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit d) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych powierzchnię posiadanych prze siebie budynków, składających się zarówno z pomieszczeń, które będą służyły bezpośrednio udzielaniu świadczeń zdrowotnych, jak i z pomieszczeń, które będą służyły pośrednio udzielaniu tych świadczeń.

Jednakże w przypadku, gdy budynek lub jego cześć zawiązania jest jednocześnie z udzielaniem świadczeń zdrowotnych jak i innego rodzaju działalności gospodarczej, należy stosować stawkę ogólną dla działalności gospodarczej zawartą w art. 5 ust. 1 pkt. 2 lit b) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

**POUCZENIE**

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Szczecinie. Skargę, o której mowa wyżej, można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Wójta Gminy Kołobrzeg – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał interpretację w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.