

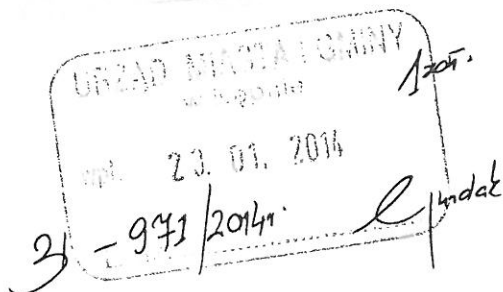
WFB + BP p. Stata

23.01.14r.

Kępno, 13 stycznia 2014 r.

Kemp

Do: Burmistrz Miasta i Gminy Kępno
ul. Ratuszowa 1
63-600 Kępno



WNIOSEK O INTERPRETACJĘ INDYWIDUALNĄ

Na podstawie art. 14j Ordynacji podatkowej¹ niniejszym zwracam się do Burmistrza Miasta i Gminy Kępno z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (dotyczącej zdarzenia przyszłego) w zakresie podatku od nieruchomości, o którym mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych².

Pouczony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 Kodeksu karnego³ za składanie fałszywych oświadczeń, oświadczam stosownie do art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej, że elementy stanu faktycznego objęte niniejszym wnioskiem o interpretację, w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej ani postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

PRZEPISY PRAWA PODATKOWEGO BĘDĄCE PRZEDMIOTEM INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Art. 2 ust. 1, 3 ust. 1 pkt 1, art. 4 ust. 2 pkt 1, art. 5 ust. 1 UoPiOL.

STAN FAKTYCZNY

[redacted] (dalej: Podatnik) jest właścicielem nieruchomości zlokalizowanych na terenie Gminy Kępno. Jedną z nieruchomości jest budynek, którego część Podatnik wynajmuje na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w postaci indywidualnej praktyki stomatologicznej (dalej: Najemca).

Podatnik zawarł z Najemcą pisemną umowę najmu, na mocy której Najemca nabył prawo do wykorzystywania części budynku na potrzeby prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w zamian za co uiszcza on na rzecz Podatnika ustalony w umowie czynsz.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012, poz. 749 tj. z późn. zm.; dalej: Ordynacja podatkowa)

² Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 Nr 95, poz. 613 j.t. z późn. zm.; dalej: UoPiOL)

³ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz. U. z 1997 Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)

W części budynku wynajmowanej przez Najemcę zlokalizowany został gabinet stomatologiczny oraz poczekalnia dla pacjentów wraz z toaletą. Najemca prowadzi w wynajmowanej od Podatnika części budynku praktykę stomatologiczną.

Urządzenie gabinetu stomatologicznego wymagało odpowiednich prac dostosowawczych związanych m.in. z instalacją unitu (fotela) stomatologicznego oraz specjalistycznych mebli. Powyższe w praktyce uniemożliwia wykorzystanie wynajmowanej przez Najemcę części budynku do celów innych niż świadczenie usług stomatologicznych.

W dniu 8 lutego 2013 r. Burmistrz Miasta i Gminy Kępno (dalej: Organ podatkowy) wydał decyzję nr [REDAKOWANE] (dalej: Decyzja), na mocy której po stronie Podatnika powstało zobowiązanie podatkowe na gruncie podatku od nieruchomości uregulowanego w UoPiOL.

W Decyzji Organ podatkowy ustalił Podatnikowi zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości w części przypadającej na część budynku wynajmowanej Najemcy w oparciu o stawkę odpowiednią dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenia działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) UoPiOL.

Podatnik uiszczył na rzecz Organu podatkowego kwotę podatku od nieruchomości ustaloną w Decyzji, jednocześnie nabrał jednak wątpliwości co do prawidłowości zastosowania przez Organ podatkowy stawki podatku od nieruchomości, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit b) UoPiOL, w odniesieniu do części budynku wynajmowanej na rzecz Najemcy.

PYTANIE PODATNIKA

W związku z powyższym Podatnik zwraca się do Organu podatkowego z prośbą o odpowiedź na pytanie: opodatkowaniu jaką stawką podatku od nieruchomości podlega część budynku wynajmowana przez Podatnika na rzecz Najemcy - stawką, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) UoPiOL, tj. stawką właściwą dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, czy też stawką, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL, tj. stawką właściwą budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń?

WŁASNE STANOWISKO PODATNIKA

Zdaniem Podatnika część budynku wynajmowana przez Podatnika na rzecz Najemcy podlega na gruncie podatku od nieruchomości opodatkowaniu stawką, o której mowa w 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL, tj. stawką właściwą dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Uzasadnienie stanowiska Podatnika

Zgodnie z art. 2 ust 1 UoPiOL opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. budynki lub ich części.

Zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 1 UoPiOL podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa, zdefiniowana w art. 1a ust. 1 pkt 5 UoPiOL.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 UoPiOL podatnikami podatku od nieruchomości są, cyt.:

„osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3,”

Wysokość stawek podatku od nieruchomości uregulowana została w art. 5 ust. 1 UoPiOL, zgodnie z którym, cyt.:

„Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

1) (...).⁴

- 2) od budynków lub ich części:

- a) mieszkalnych - 0,73 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 22,82 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym - 10,65 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń - 4,63 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,
- e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 7,66 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;

- 3) (...).⁴

Jak wynika z przytoczonych wyżej przepisów stawka podatku od nieruchomości w przypadku budynków (części budynków) uzależniona jest od charakteru budynku (części budynku), a także od rodzaju działalności na jaką dany budynek (część budynku) jest zajęty.

Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit b) UoPiOL określa maksymalną stawkę podatku od budynków (części budynków) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, jednocześnie jednak UoPiOL określa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) odrębną, preferencyjną stawkę opodatkowania dla budynków (części budynków) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń.

Analiza cytowanego wyżej przepisu bezspornie wskazuje, iż art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL stanowi przepis szczególny w stosunku do art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) UoPiOL, co oznacza, iż zgodnie z zasadą wykładni prawa *lex specialis derogat legi generali* art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL ma pierwszeństwo przed przepisem art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) UoPiOL.

Zgodnie z literalnym brzmieniem wskazanego wyżej art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL, aby przepis ten znajdował zastosowanie łącznie muszą zostać spełnione łącznie następujące warunki:

⁴ Przytoczone stawki – stawki obowiązujące w 2013 r.

- 1) budynek (część budynku) musi być związany z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej,
- 2) budynek (część budynku) musi być zajęta przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych.

Ad. 1) Związek budynku (części budynku) z udzielaniem świadczeń zdrowotnych

UoPiOL nie definiuje pojęcia „świadczeń zdrowotnych” lecz odsyła do przepisów o działalności leczniczej, przez które należy rozumieć ustawę o działalności leczniczej⁵.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 UoDL za świadczenia zdrowotne uznaje się, cyt.:

„działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 UoDL, cyt.:

„Działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych.”

Natomiast w myśl art. 2 ust. 1 pkt 5 UoDL pod pojęciem podmiot wykonujący działalność leczniczą rozumie się, cyt.:

„podmiot leczniczy, o którym mowa w art. 4, oraz lekarza lub pielęgniarkę wykonujących zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową, o której mowa w art. 5”.

Zgodnie zaś z art. 2 ust. 2 pkt 4 UoDL ilekroć w ustawie mowa jest o lekarzu „rozumie się przez to także lekarza dentystę”.

W kontekście wskazanych wyżej przepisów bezspeczne jest, iż lekarz dentysta świadczący usługi dentystyczne zgodnie z wymogami UoDL udziela „świadczeń zdrowotnych”, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL.

Jednocześnie zdaniem Podatnika za budynki (części budynków) związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych uznać należy wszystkie budynki (części budynków), które w sposób bezpośredni lub pośredni związane są z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

W konsekwencji opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, według stawki o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL, podlegają nie tylko powierzchnie użytkowe pomieszczeń bezpośrednio związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, jak np. gabinety lekarskie i dentystyczne, sale zabiegowe, sale operacyjne itp., lecz także powierzchnie użytkowe pomieszczeń, które wykazują pośredni związek z udzielaniem świadczeń zdrowotnych jak np. poczekalnie dla pacjentów, korytarz, recepcja itp.

Przedstawiona wyżej interpretacja pojęcia budynków (części budynków) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych jako wszystkich budynków (części budynków), które w sposób bezpośredni lub pośredni związane są z udzielaniem świadczeń zdrowotnych znajduje także potwierdzenie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 września 2013 r., sygn. akt K 22/12, w jednolitej linii orzecznictwa sądów administracyjnych (m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia

⁵ Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. 2013 r., poz. 217 t.j.; dalej: UoDL)

20.03.2013 r., sygn. akt II FSK 1499/11) oraz w doktrynie (m.in. Etel L., Podatek od nieruchomości. Komentarz, LEX a Wolters Kluwer business, 2013).

Analogiczne stanowisko zajmują także organy podatkowe, co potwierdza m.in. interpretacja indywidualna Prezydenta Wrocławia z dnia 4.09.2012 r., sygn. WPO-KP.3100.3.2.2012.DK, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„Preferencyjną stawkę podatku (...) należy stosować nie tylko do pomieszczeń bezpośrednio związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych lecz również do pomieszczeń pośrednio związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych tj. pomieszczeń gospodarczych, administracyjnych, socjalnych, itp. (...)”

Wniosek:

Ponieważ:

- usługi dentystyczne świadczone przez lekarza dentystę/lekarza stomatologa stanowią świadczenia zdrowotne w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej,
 - za budynki (części budynków) związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych uznać należy wszystkie budynki (części budynków), które w sposób bezpośredni lub pośredni związane są z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.
- warunek istnienia związku części budynku wynajmowanej przez Najemcę od Podatnika z udzielaniem świadczeń zdrowotnych należy uznać za spełniony.

Ad. 2) Zajęcie budynku (części budynku) przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych

UoPiOL nie definiuje pojęcia budynku (części budynku) „zajętego” przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych.

Zgodnie z internetowym słownikiem języka Polskiego PWN⁶ pojęcie „zajmować” oznacza⁷: *«zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię», «zacząć użytkować jakieś pomieszczenie», «skorzystać z jakiegoś pomieszczenia lub urządzenia», «wziąć coś w posiadanie».*

Jak wskazano w stanie faktycznym Podatnik zawarł z Najemcą pisemną umowę najmu, na mocy której Najemca nabył prawo do wykorzystywania części budynku na potrzeby prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w postaci gabinetu stomatologicznego, w zamian za co uiszcza on na rzecz Podatnika ustalony w umowie czynsz.

Urządzenie gabinetu stomatologicznego i poczekalni wymagało odpowiednich prac dostosowawczych związanych m.in. z instalacją unitu (fotela) stomatologicznego oraz specjalistycznych mebli. Powyższe w praktyce uniemożliwia wykorzystanie wynajmowanej przez Najemcę części budynku do celów innych niż świadczenie usług stomatologicznych.

Najemca prowadzi w wynajmowanej od Podatnika części budynku praktykę stomatologiczną.

Powyższe jednoznacznie wskazuje, iż Najemca zajmuje część budynku wynajmowaną od Podatnika na potrzeby udzielania świadczeń zdrowotnych.

⁶ <http://sjp.pwn.pl/>

⁷ <http://sjp.pwn.pl/haslo.php?id=2542516>

Zdaniem Podatnika w celu zastosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości (o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL) nie jest istotny tytuł prawny władania danym budynkiem (częścią budynku). Okolicznością przesądzającą o możliwości zastosowania stawki, o której mowa powyżej, jest faktyczne zajmowanie/wykorzystywanie budynku (części budynku) przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych.

Powyższe znajduje uzasadnienie w postanowieniach i interpretacjach organów podatkowych m.in.:

- w postanowieniu Prezydenta Miasta Konina w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 23.06.2005 r., sygn. PO.3110-15-51/05, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (...) z preferencyjnej stawki korzystają budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Przy czym należy podkreślić, iż w świetle obowiązujących przepisów nie jest istotny tytuł prawny władania nieruchomością, gdyż w tym przypadku stawka podatku jest odnoszona do przedmiotu opodatkowania, tj. budynku lub jego części, a nie do podmiotu.

Ty samym ze stawki przewidzianej dla nieruchomości zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych mogą korzystać zarówno (...) zakłady opieki zdrowotnej, osoby fizyczne wykonujące zawód medyczny lub prowadzący praktyki medyczne będące właścicielami, użytkownikami wieczystymi, posiadaczami nieruchomości jak i podatnicy, którzy tylko wynajmują swoje nieruchomości na potrzeby udzielania wspomnianych świadczeń zdrowotnych.”

- w interpretacji indywidualnej Burmistrza Miasta Leżajska z dnia 3.06.2009 r., sygn. Fn. 3141/01/I/2009, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„Aby można było zastosować preferencyjną stawkę, budynek lub jego część muszą być wykorzystywane (zajęte) do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych (...).”

- w interpretacji indywidualnej Prezydenta Wrocławia z dnia 4.09.2012 r., sygn. WPO-KP.3100.3.2.2012.DK, w której organ podatkowy stwierdził, cyt.:

„Spółdzielnia Mieszkaniowa (...) sama nie będąc podmiotem udzielającym świadczeń zdrowotnych, może od lokali, w których prowadzona jest działalność polegająca na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, a zajmowanych na podstawie umów najmu lub własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu, naliczać podatek od nieruchomości według preferencyjnej stawki (...), gdy spełnione zostaną jednocześnie następujące przesłanki:

- lokal związany z udzielaniem świadczeń zdrowotnych faktycznie będzie służył działalności leczniczej, czyli funkcjonował na jej potrzeby,
- lokal będzie zajęty przez podmiot udzielający tych świadczeń, czyli będzie w posiadaniu podmiotu wpisanego do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą.”

Analogiczne stanowisko prezentują także sądy administracyjne m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 12 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Lu 317/13, w którym sąd zgodził się ze stanowiskiem podatnika oraz organu podatkowego, iż, cyt.:

„stawka podatku od nieruchomości z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l. może być stosowana również przez takiego podatnika rozważanego podatku - właściciela budynku, który sam nie udziela świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej,

lecz wynajmuje budynek lub jego część innym podmiotom, udzielającym takich świadczeń na powierzchni, będącej przedmiotem najmu."

Zdaniem Podatnika niedopuszczalna jest taka interpretacja przepisów UoPiOL, zgodnie z którą budynek (część budynku) wynajmowany przez właściciela na rzecz podmiotu udzielającego świadczeń zdrowotnych - w przypadku gdy podmiot ten faktycznie zajmuje ów budynek na udzielanie świadczeń zdrowotnych - podlega opodatkowaniu według zasad wskazanych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) UoPiOL, tj. zasad opodatkowania budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Fakt, iż budynek (część budynku) stanowi przedmiot wynajmu na rzecz Najemcy, który wykorzystuje go na potrzeby udzielania świadczeń zdrowotnych, a nie własność tego Najemcy, nie zmienia faktu, że budynek ten jest zajęty na udzielanie świadczeń zdrowotnych. W konsekwencji stawka podatku od nieruchomości mająca zastosowanie do przedmiotowego budynku (części budynku) nie może przekroczyć stawki wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL.

Wnioski

Ponieważ:

- w celu zastosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL) nie jest istotny tytuł prawny władania budynkiem (częścią budynku),
 - okolicznością przesądzającą o możliwości zastosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL) jest faktyczne wykorzystywanie budynku (części budynku) przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych
- warunek zajęcia części budynku wynajmowanej przez Najemcę od Podatnika przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych należy uznać za spełniony.

PODSUMOWANIE

Ponieważ w sytuacji będącej przedmiotem niniejszego wniosku spełnione łącznie warunki określone w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL, tj.:

- część budynku wynajmowana od Podatnika przez Najemcę jest związana z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej,
 - część budynku wynajmowana od Podatnika przez Najemcę jest zajęta przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych,
- przedmiotowa część budynku wynajmowana od Podatnika przez Najemcę podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg stawki, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) UoPiOL.

Załączniki:

- dowód uiszczenia opłaty za wniosek o interpretację.