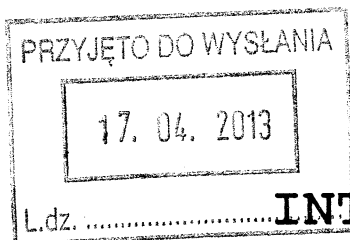


2

	Warszawa, dn. 15.04 2013 r.
PREZYDENT MIASTA STOŁECZNEGO WARSZAWY	
PE-OP.3120.114.2013.GWA (5.GWA.UM) BPE-2-OP/31101/1514 /GW/13	



INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

1. Podstawa prawna interpretacji

Art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 roku poz. 749, z późn. zm.)

2. Rozstrzygnięcie

Po rozpatrzeniu wniosku Warszawskiego Szpitala (...) (zwanego dalej „Szpitalem”) z siedzibą w Warszawie przy ulicy ... z dnia 10 stycznia 2013 roku (wpływ do organu podatkowego w dniu 15 stycznia 2013 roku) w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości dotyczącego przysługiwania Szpitalowi zwolnienia w podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, postanawiam uznać stanowisko Szpitala - w przedstawionym stanie faktycznym - za nieprawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

3. Stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku

Z treści przedłożonego wniosku wynika, że Szpital prowadzi działalność leczniczą w budynku, który to budynek oraz grunt pod nim, wpisane są indywidualnie do rejestru zabytków oraz utrzymywane są i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. W związku z powyższym pytanie Szpitala dotyczy zwolnienia Szpitala z podatku od nieruchomości za w/w grunt i budynek na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

4. Stanowisko wnioskodawcy

Zdaniem Szpitala, należące do niego grunt i budynek, zajęte na prowadzenie przez Szpital działalności leczniczej, wpisane indywidualnie do rejestru zabytków oraz utrzymywane i konserwowane zgodnie z przepisami ustawy o ochronie zabytków, podlegać będą zwolnieniu z podatku od nieruchomości na mocy art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

5. Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, z późn. zm.), zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zwolnienie od podatku od nieruchomości budynków i gruntów wpisanych do rejestru zabytków znajduje zastosowanie, gdy wpis tych przedmiotów do rejestru zabytków ma charakter „indywidualny”. Omawiane zwolnienie z podatku obejmuje wyłącznie budynki i grunty stanowiące wartości zabytkowe, które potwierdza wpis do rejestru zabytków. Jednocześnie powołany wyżej przepis ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyłącza

zwolnienie dla tych części gruntów i budynków, które są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

W przedmiotowej sprawie kwestią zasadniczą jest ustalenie, czy działalność lecznicza Szpitala – samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zdaniem Szpitala prowadzona przez działalność leczniczą nie stanowi działalności gospodarczej.

Na wstępie wskazać należy, iż wszelkie ulgi i zwolnienia stanowią odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania i z tych względów przepisy je statuujące muszą być stosowane wprost. Zasadę tą potwierdza liczne orzecznictwo, czego przykładem są chociażby wyroki WSA w Gdańsku z 15 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 1069/10, czy NSA w Warszawie z dnia 13 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 1834/10.

Przytoczony powyżej art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyłącza ze zwolnienia podatkowego przedmioty zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Art. 1a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w celu zdefiniowania pojęcia „działalność gospodarcza” odsyła do przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.). Zgodnie z przepisami tej ustawy, za działalność gospodarczą uważa się zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, a także poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły (art. 2). Kwestia pojęcia „działalność gospodarcza”, była już przedmiotem licznych orzeczeń sądów administracyjnych. Przykładowo, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 19 kwietnia 2011 roku o sygn. akt I SA/Po 115/11 stwierdził m.in.: „(...) Definicja działalności gospodarczej w stanie prawnym obowiązującym w 2004 r. zawarta była również w ustawie z dnia 18 listopada 1999 Prawo o działalności gospodarczej (Dz. U. nr 101, poz. 1178, ze zm.) oraz w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. nr 173, poz. 1807). Wszystkie definicje wskazują na cechy charakteryzujące działalność gospodarczą. Mając na uwadze definicje zawarte we wskazanych aktach prawnych należy uznać, że za działalność gospodarczą uważa się zarobkową działalność handlową, wytwórczą, budowlaną, usługową wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. To czy ktoś prowadzi działalność gospodarczą zależy od obiektywnej oceny okoliczności działalności podatnika dokonywanej na gruncie obowiązującego prawa (...). Już w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 6 grudnia 1991 r. w sprawie III CZP 117/91 (publ. OSP 1992, z. 11-12, poz. 235), sformułowano cechy działalności gospodarczej wskazując na: a) zawodowy (zatem nie amatorski, nie okazjonalny) charakter działalności; b) podporządkowanie się zasadom racjonalnego gospodarowania (regułom opłacalności i zysku); c) powtarzalność działań (standaryzacja transakcji, seryjność produkcji, stała współpraca); d) uczestnictwo w obrocie gospodarczym (...).”

Stosownie do treści art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 217, dalej jako „Ustawa”) działalność lecznicza jest działalnością regulowaną w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej. Jednocześnie w ust. 1a tego samego artykułu wskazano, że nie stanowi działalności regulowanej w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej działalność lecznicza:

- 1) podmiotów leczniczych w formie jednostki budżetowej;
 - 2) wykonywana jako:
 - a) działalność pożytku publicznego w rozumieniu ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536, z późn. zm.), chyba że zachodzą przesłanki określone w art. 9 ust. 1 tej ustawy,
 - b) działalność charytatywno-opiekuńcza, jeżeli przepisy odrębne przewidują prowadzenie takiej działalności.
- Z kolei według art. 16 ust. 2 Ustawy do działalności leczniczej, o której mowa w ust. 1a, stosuje się przepisy dotyczące działalności regulowanej w rozumieniu ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej.

Z powyższego wynika, że ustawodawca zakwalifikował co do zasady działalność leczniczą jako działalność regulowaną w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Stosownie do treści art. 5 pkt 5 tej ustawy działalnością regulowaną jest działalność gospodarcza, której wykonywanie wymaga spełnienia szczególnych warunków, określonych przepisami prawa. Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli przepis odrębnej ustawy stanowi, że dany rodzaj działalności jest działalnością regulowaną w rozumieniu niniejszej ustawy, przedsiębiorca może wykonywać tę działalność, jeżeli spełnia szczególne warunki określone przepisami tej odrębnej ustawy i po uzyskaniu wpisu w rejestrze działalności regulowanej, z zastrzeżeniem art. 75

Skoro dana działalność jest działalnością regulowaną w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, to siłą rzeczy jest działalnością gospodarczą w rozumieniu tej ustawy. Na wniosek taki wskazuje

także brzmienie art. 16 ust. 1a Ustawy, będącego jedną z najważniejszych zmian dokonanych ww. nowelą do Ustawy obowiązującą od dnia 1 lipca 2012 r. W komentarzu do Ustawy pod red. F. Grzegorzcyka (Lewis Nexis 2013), a także w uzasadnieniu do projektu zmiany Ustawy wprowadzonej ostatecznie od dnia 1 lipca 2012 r., można przeczytać, że wprowadzenie przepisu art. 16 ust. 1a pkt 2 naprawia błąd ustawodawcy, który w poprzednim brzmieniu przepisu art. 16 ust. 1, całą działalność leczniczą uznawał za działalność gospodarczą. *„Odniesienie się ustawodawcy do art. 9 ust. 1 ustawy o pożytku publicznym nakazuje przyjąć, że nie będzie działalnością gospodarczą działalność zarobkowa, o ile zarobek ten po stronie organizacji pożytku publicznego mieści się w granicach wyznaczonych wskazanym przepisem. Przekroczenie tych granic spowoduje uznanie działalności za gospodarczą. Stosowanie do omawianej kategorii podmiotów przepisów o działalności regulowanej nie wpływa na charakter działalności jako niegospodarczej. (...) W pozostałych przypadkach działalność lecznicza ex lege jest działalnością gospodarczą”.*

Działalność lecznicza SPZOZ spełnia kryteria z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej: jest prowadzona w sposób zorganizowany i ciągły, polega na świadczeniu usług zdrowotnych i ma charakter zarobkowy z racji odpłatnego wykonywania usług. Odmienny niż w przypadku przedsiębiorców sposób uzyskiwania środków finansowych przez SPZOZ nie zmienia faktu, że świadczone przez niego usługi są odpłatne.

Nie można zgodzić się ze Szpitalem w tym, że przeciwko zakwalifikowaniu działalności leczniczej SPZOZ-ów jako działalności gospodarczej przemawia zmiana definicji przedsiębiorstwa wprowadzona od dnia 1 lipca 2012 r., polegająca na rezygnacji z odesłania do 55¹ kodeksu cywilnego. W uzasadnieniu do projektu tej zmiany do Ustawy (Druk 449, zm. objęta Dz. U. z 2012 r. poz. 742) można przeczytać, że doprecyzowanie definicji przedsiębiorstwa odmiotu leczniczego zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 8 Ustawy powstało w związku z zgłaszanymi zarówno przez podmioty lecznicze, jak i organy prowadzące rejestr podmiotów wykonujących działalność leczniczą wątpliwościami w zakresie wyodrębnienia przedsiębiorstwa. *„Dotychczasowa definicja nie dość jednoznacznie formułowała zasadę „jednorodzaowości” przedsiębiorstw podmiotów wykonujących działalność leczniczą. W związku z powyższym w projekcie ustawy zaproponowana została nowa definicja przedsiębiorstwa, zgodnie z którą jest to zespół składników majątkowych za pomocą którego podmiot leczniczy wykonuje określony rodzaj działalności leczniczej. Zaproponowana w projekcie definicja lepiej niż zawarta w kodeksie cywilnym oddaje specyfikę przedsiębiorstw podmiotów leczniczych oraz jednoznacznie wskazuje, że w jednym przedsiębiorstwie wykonywany jest jeden rodzaj działalności leczniczej, co nie ogranicza możliwości wykonywania przez ten sam podmiot leczniczy różnych rodzajów tej działalności (każdy rodzaj w odrębnym przedsiębiorstwie).”* Z przytoczonego fragmentu uzasadnienia projektu zmiany Ustawy wynika, że ustawodawcy przyświecał zgoła inny cel zmiany Ustawy w powyższym zakresie, niż przyjmowany przez Szpital. Podobnie w przedmiotowym uzasadnieniu projektu zmiany Ustawy wyjaśniono potrzebę zmiany art. 55 ust. 1 pkt 2 Ustawy. Według Szpitala to kolejny dowód na to, że ustawodawca zrezygnował z kwalifikowania działalności leczniczej SPZOZ-ów jako działalności gospodarczej, tymczasem w uzasadnieniu projektu może przeczytać, że *„projekt ustawy usuwa także wątpliwości, co do zakresu działalności, innej niż lecznicza, jaką może wykonywać podmiot leczniczy niebędący przedsiębiorcą. Projekt przewiduje, iż będzie mógł on prowadzić każdą działalność, nie tylko gospodarczą, o ile przewiduje to jego statut. Zatem jednoznacznie możliwe będzie prowadzenie np. działalności oświatowej, która nie jest działalnością gospodarczą. Takiej samej zmiany dokonano w zakresie działalności, jaka może być prowadzona w miejscu udzielania świadczeń zdrowotnych, pod warunkiem, iż nie jest ona uciążliwa dla pacjenta lub przebiegu leczenia (art. 13 Ustawy).”*

Podobnie w kategoriach poprawiania uprzednich błędów ustawodawcy traktować należy zmianę dokonaną w art. 42 ust. 2 pkt 1 Ustawy. W art. 43² § 1 kodeksu cywilnego jasno uregulowano, że pod firmą działa przedsiębiorca. SPZOZ-y nie są przedsiębiorcami, o czym Ustawa przesądza wprost (art. 4 pkt 2 tytuł rozdziału 3 „Podmioty lecznicze niebędące przedsiębiorcami”, w którym zawarto Oddział 2 pn. „Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej”), zatem art. 42 ust. 2 pkt 1 Ustawy w aktualnym brzmieniu respektuje przepisy kodeksu cywilnego.

Reasumując, organ podatkowy stwierdza, iż wobec jednoznacznego brzmienia art. 16 ust. 1 Ustawy, działalność leczniczą SPZOZ-ów należy kwalifikować jako działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Wskazywane przez Szpital zmiany w Ustawie wprowadzone nowelą obowiązującą od dnia 1 lipca 2012 r., zwłaszcza w kontekście wniosków płynących z uzasadnieniu do projektu tej noweli, nie świadczą o świadomym zabiegu ustawodawcy, aby usunąć z ustawy o działalności leczniczej wszelkich zapisów mogących sugerować, że SPZOZ-y prowadzą działalność gospodarczą, ale wynikają z potrzeby naprawienia poprzednio popełnionych przez ustawodawcę błędów. W konsekwencji organ podatkowy przyjął, że wykonywanie przez Szpital działalności leczniczej jest prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, zatem Szpital nie będzie uprawniony do skorzystania ze zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

6. Pouczenie

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu - w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się 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 (art. 53 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działalność lub bezczynność są przedmiotem skargi.

z up. PREZYDENTA
MIASTA STOLECZNEGO WARSZAWY

Joanna Gutkowska
Zastępca Skarbnika
m. st. Warszawy

Podany w sprawie
hermetycznie
Radca prawny
Anna Rogowiecka
12.04.2013 r.

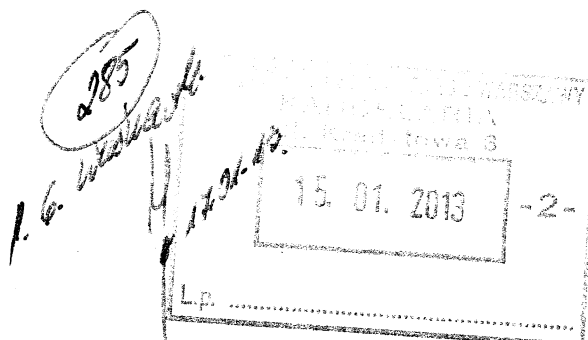
WYDZIAŁ I
WYDZIAŁ II
WYDZIAŁ III

Krzysztof Gutkowski

0550 11/01/13

Warszawa, dnia 10 stycznia 2013 r.

KB



Urząd Miasta 15-1-2013



KO-O/1032/13
Gorczyńska

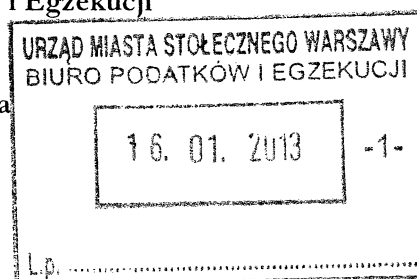
Prezydent Miasta Stołecznego Warszawy

Urząd m. st. Warszawy

Biuro Podatków i Egzekucji

ul. Kredytowa 3

00-056 Warszawa



WNIOSEK

o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2005 Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwracam się z prośbą o udzielenie pisemnej informacji w zakresie stosowania przepisów prawa w poniższej sprawie, w szczególności odpowiedzi na zapytanie:

czy przysługuje zwolnienie od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (Dz.U. Nr 95, poz. 613)?

UZASADNIENIE

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (Dz.U. Nr 95, poz. 613) zwolnione od podatku od nieruchomości są grunty i budynki wpisane indywidualnie do rejestru zabytków, pod warunkiem ich utrzymania i konserwacji, zgodnie z przepisami o ochronie zabytków, z wyjątkiem części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W celu usunięcia powyższych sprzeczności, po zmianach dokonanych w ustawie o działalności leczniczej (które weszły w życie dnia 1 lipca 2012 r.) **ustawodawca jednoznacznie zrezygnował z określenia w/w działalności jako działalności „gospodarczej”**.

Podobne zmiany można zaobserwować w innych przepisach w/w ustawy. Przykładowo, od 1 lipca 2012 r. zmieniła się definicja „przedsiębiorstwa” określona w art. 2 ust. 1 pkt. 8 DziałLeczU. Do tej chwili za przedsiębiorstwo było definiowane jako *„przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 551 Kodeksu cywilnego, w którym podmiot leczniczy wykonuje działalność leczniczą”*. Po zmianach DziałLeczU przedsiębiorstwo oznacza natomiast *„zespół składników majątkowych, za pomocą którego podmiot leczniczy wykonuje określony rodzaj działalności leczniczej”*.

Jest to zmiana o tyle istotna, że art. 551 Kodeksu cywilnego wyraźnie odwołuje się do pojęcia „działalności gospodarczej”, wskazując w zd. 1, iż *„Przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej”*.

Usunięcie zatem odwołania do w/w przepisu z art. 2 ust. 1 pkt. 8 DziałLeczU wyraźnie dowodzi, że racjonalny **ustawodawca konsekwentnie usuwa z ustawy o działalności leczniczej wszelkie zapisy mogące sugerować, że SPZOZ prowadzi działalność gospodarczą**. Podobnie w art. 42 ust. 2 pkt. 1 DziałLeczU określającym elementy statutu podmiotu leczniczego niebędącego przedsiębiorcą (SPZOZ i jednostki budżetowe) określenie *„firma podmiotu”* zostało od 1 lipca 2012 r. zastąpione przez **„nazwę podmiotu, o którym mowa w ust. 1, odpowiadającą rodzajowi i zakresowi udzielanych świadczeń zdrowotnych”**.

Analizując przesłankę „zarobkowego” charakteru udzielania świadczeń zdrowotnych przez SPZOZ należy również zwrócić uwagę, czy wskazywana w art. 55 ust. 1 pkt. 1 DziałLeczU „odpłatność” działalności leczniczej dotyczy świadczeń, za które płaci pacjent, czy świadczeń, za które płaci NFZ (czy świadczenia są odpłatne dla pacjenta czy dla sp zoz). Doktryna jest w tym względzie podzielona. Co prawda, usługi świadczone przez SPZOZ mają charakter nieodpłatny, ale wyłącznie dla usługobiorców, czyli pacjentów, ponieważ usługodawca (SPZOZ) otrzymuje zapłatę od NFZ. W związku z powyższym, część doktryny uważa, że w obu przypadkach, tj. zarówno świadczenia usług zdrowotnych, za które płaci bezpośrednio pacjent, jak i świadczenia usług finansowanych w ramach systemu ubezpieczeń zdrowotnych, **mamy do czynienia z działalnością prowadzoną w celach zarobkowych**. Ponadto, SPZOZ może również udzielać

A zatem, fakt prowadzenia przez SPZOK działalności usługowej o charakterze ciągłym i zorganizowanym nie budzi większych kontrowersji. **Najwięcej wątpliwości sprowadza się natomiast do oceny, czy udzielanie świadczeń zdrowotnych jako podstawowy przedmiot działalności SPZOK ma charakter zarobkowy.**

Należy zauważyć, że istotną cechą SPZOK jest to, że podmiot ten pokrywa samodzielnie z posiadanych środków i uzyskiwanych przychodów koszty swojej działalności i reguluje zobowiązania (art. 52 DziałLeczU). Ponadto, SPZOK samodzielnie decyduje o podziale zysku i pokrywa we własnym zakresie ujemny wynik finansowy (art. 58 w zw. z art. 59 ust. 1 DziałLeczU). Decyzje w zakresie sposobu zagospodarowania zysku podejmuje kierownik SPZOK, po ewentualnym zasięgnięciu opinii rady społecznej. Z pewnością wypracowany zysk może zostać przeznaczony na działalność statutową, wynagrodzenia lub może zostać zgromadzony na rachunkach bankowych SPZOK. SPZOK działa zatem **we własnym imieniu i na własny rachunek.**

Specyficzne natomiast - w odniesieniu do SPZOK - są **źródła jego finansowania**. Podstawowym źródłem finansowania działalności SPZOK jest umowa o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej, jednak art. 55 ust. 1 DziałLeczU wymienia również inne źródła. Punkt 2 analizowanego przepisu wskazuje, że samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może uzyskiwać środki finansowe „z wydzielonej działalności innej niż wymieniona w pkt. 1” (odpłatna działalność lecznicza).

Należy podkreślić, że w brzmieniu obowiązującym do dnia 30.06.2012 r. przepis art. 55 ust. 1 pkt. 2 DziałLeczU miał następujące brzmienie: „*Samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej może uzyskiwać środki finansowe (...) z wydzielonej działalności gospodarczej innej niż wymieniona w pkt. 1, jeżeli statut przewiduje wykonywanie takiej działalności*”. A zatem, w poprzednio obowiązującym brzmieniu przepis ten wskazywał, że działalność lecznicza stanowi działalność gospodarczą tylko innego rodzaju niż ta, która ma zostać wyraźnie wydzielona w statucie. Statut miał jedynie wprost przewidywać wykonywanie takiej działalności. Oznaczało to, że statut używany w podmiotach leczniczych nie będących przedsiębiorcami miał określać jak ci „nieprzedsiębiorcy” mają prowadzić działalność gospodarczą.

2

Definicja działalności gospodarczej określona została w art. 2 SwobGospU. Zgodnie ze wskazanym przepisem, działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Nie obejmuje ona jednak działalności wymienionej w art. 3 ustawy.

Stwierdzenie zatem, czy dana działalność jest działalnością gospodarczą wymaga łącznego spełnienia następujących przesłanek:

- 1) prowadzenia działalności w celu zarobkowym;
- 2) prowadzenia działalności o charakterze wytwórczym, budowlanym, handlowym lub usługowym oraz poszukiwania, rozpoznawania i wydobywania kopalin ze złóż;
- 3) prowadzenia działalności o charakterze zawodowym – w przypadku osób fizycznych;
- 4) prowadzenia działalności w sposób zorganizowany i ciągły.

Analizując powyższe przesłanki w odniesieniu do SPZOZ należy podnieść co następuje:

Zgodnie z art. 3 ust. 1 DziałLeczU, działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, a także promocji zdrowia, realizacji zadań dydaktycznych i badawczych itd. Zatem udzielanie świadczeń zdrowotnych stanowi podstawowy cel działalności SPOZ, obok innych celów wskazanych we wspomnianym artykule. Co do zasady zatem, **SPZOZ prowadzi działalność usługową w rozumieniu SwobGospU.**

Odnosząc się natomiast do przesłanki zorganizowania i ciągłości prowadzonej działalności, należy zaznaczyć, że **SPZOZ jest wyodrębnionym organizacyjnie podmiotem** (kwestia posiadania osobowości prawnej przez SPOZOZ jest wątpliwa, ponieważ DziałLeczU bezpośrednio nie powtarza przepisu przyznającego SPZOZ osobowość prawną, jednak wydaje się, że podstawą nabycia tej osobowości w dalszym ciągu będzie art. 35b ust. 3 ZOZU). Z kolei sposób udzielania świadczeń zdrowotnych, a zatem organizację prowadzonej działalności, określa m.in. statut oraz regulamin porządkowy. Ponadto, SPZOZ jest zobowiązany do dostosowania pomieszczeń i urządzeń zakładu do odpowiednich wymagań fachowych i sanitarnych określonych przez ministra właściwego do spraw zdrowia. Konieczność dokonania szeregu czynności zarówno w sferze formalno-prawnej, jak i techniczno-organizacyjnej, świadczy o zorganizowanym charakterze działalności prowadzonej przez SPZOZ.

2

analizowanego przepisu (pkt.2), co wskazuje, że SPZOZ nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Do tego samego wniosku prowadzą również inne zapisy ustawy o działalności leczniczej, a przede wszystkim art. 2 ust. 1 pkt 4 DziałLeczU, zgodnie z którym SPZOZ jest, obok jednostki budżetowej, podmiotem leczniczym niebędącym przedsiębiorcą.

Wątpliwości mogą jednak pojawiać się na tle innych zapisów ustawy.

SPZOZ prowadzi działalność w przedsiębiorstwie, co wynika z art. 2 ust. 1 pkt 8 DziałLeczU, zgodnie z którym przedsiębiorstwem jest zespół składników majątkowych, za pomocą którego podmiot leczniczy wykonuje określony rodzaj działalności leczniczej. Podobna konstrukcja została przyjęta w przypadku definicji szpitala, który jest przedsiębiorstwem podmiotu leczniczego, w którym podmiot ten wykonuje działalność leczniczą w rodzaju świadczenia szpitalne (art. 2 ust. 1 pkt 9 DziałLeczU).

W związku z tym należy uznać, że SPZOZ, pomimo iż nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, prowadzi swoją działalność w przedsiębiorstwie. Innymi słowy, DziałLeczU przyjmuje, że SPZOZ jako nie-przedsiębiorca, a zatem podmiot, który nie prowadzi działalności gospodarczej, wykonuje swoją działalność w przedsiębiorstwie. Przyjęte definicje ustawowe są zatem niespójne, a ich interpretacja często prowadzi do sprzeczności.

Kolejne niejasności w omawianym zakresie wprowadza art. 16 DziałLeczU. Stanowi on, że **działalność lecznicza jest działalnością regulowaną** w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Działalność lecznicza, według art. 3 ust. 1 DziałLeczU, polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Nie ulega zatem wątpliwości, że działalność SPZOZ, która opiera się na udzielaniu świadczeń zdrowotnych, jest działalnością leczniczą. W tym kontekście działalność wykonywana przez SPZOZ jest działalnością regulowaną w rozumieniu SwobGospU. Z definicji działalności regulowanej wynika z kolei, że jest nią działalność gospodarcza, której wykonywanie wymaga spełnienia szczególnych warunków, określonych przepisami prawa (art. 5 pkt 5 SwobGospU). Zakres definicji pojęcia działalności regulowanej zawiera się bowiem w zakresie definicji pojęcia działalności gospodarczej w tym znaczeniu, że każda działalność regulowana jest działalnością gospodarczą, jednak nie każda działalność gospodarcza jest działalnością regulowaną.

Jak wskazuje art. 1 a ust.1 pkt. 4 w/w ustawy, działalność gospodarcza oznacza działalność, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 173, poz. 1807, dalej jako „SwobGospU”), z zastrzeżeniem ust. 2, który stanowi, iż za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się:

- 1) działalności rolniczej lub leśnej;
- 2) wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.

A zatem, zwolnieniu od podatku od nieruchomości podlegają grunty i budynki, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- grunty i budynki są wpisane indywidualnie do rejestru zabytków;
- są one utrzymane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków,
- nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

W odniesieniu do SPZOZ spełnione są dwie pierwsze w/w przesłanki (grunty i budynki są wpisane indywidualnie do rejestru zabytków; są one utrzymane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków) wątpliwości jednak Wnioskodawcy budzi ostatnia przesłanka: „prowadzenie działalności gospodarczej”. Na tle obowiązujących (często niespójnych) przepisów, kwestia prowadzenia działalności gospodarczej przez samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej budzi bowiem poważne wątpliwości.

Jak wynika z przepisów ustawy o działalności leczniczej z dnia 15 kwietnia 2011 r. (Dz.U. Nr 112, poz. 654, dalej „DziałLeczU”) - art. 2 ust. 1 pkt. 4 w zw. z art. 4 ust. 1 pkt. 2 ustawy - **samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej nie są przedsiębiorcami.**

Wśród podmiotów wykonujących działalność leczniczą ustawodawca wyróżnił (art. 2 ust. 1 pkt. 5 DziałLeczU): podmioty lecznicze (wymienione w art. 4 DziałLeczU) oraz praktyki zawodowe lekarzy i pielęgniarek. Art. 4 ust. 1 DziałLeczU zawiera zamknięty katalog podmiotów będących podmiotami leczniczymi. Punkt 1 tego artykułu wskazuje, że podmiotami leczniczymi są przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, natomiast samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej został wymieniony w odrębnym punkcie

świadczeń odpłatnie (np. na rzecz osób nieubezpieczonych). Należy jednak podkreślić, że finansowanie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej przez podmiot publiczny, jakim jest NFZ, jest kolejną odrębnością odróżniającą SPZOK od innych przedsiębiorców.

Powyższe rozważania świadczą o tym, że w obecnym stanie prawnym SPZOK, nawet przy założeniu, że prowadzi działalność zarobkową, **nie prowadzi jednak działalności gospodarczej**. Ustawodawca bowiem konsekwentnie usunął z ustawy o działalności leczniczej (przy okazji czerwcowej nowelizacji¹) wszelkie zapisy mogące sugerować, że SPZOK prowadzi działalność gospodarczą.

W poprzednim bowiem stanie prawnym (do dnia 30 czerwca 2012 r.) zapisy ustawy o działalności leczniczej sugerowały, istnienie kategorii podmiotów wykonujących działalność gospodarczą, a niebędących przedsiębiorcami. Tym samym podmiot niebędący przedsiębiorcą (taki jak SPZOK) mógł prowadzić przedsiębiorstwo (w rozumieniu art. 551 KC) i przez to wykonywać działalność gospodarczą.

Pomimo takich niespójnych zapisów, ustawodawca nie zdecydował się na przyznanie samodzielnemu publicznemu zakładowi opieki zdrowotnej statusu prawnego przedsiębiorcy w DziałLeczU. Wręcz przeciwnie, **zaliczył SPZOK do kategorii podmiotów leczniczych niebędących przedsiębiorcami**. Czerwcową nowelizacja ustawy usunęła przedmiotowe nieścisłości, nowelizując w DziałLeczU szereg przepisów mogących do tej pory świadczyć o tym, że SPZOK prowadzi działalność gospodarczą.

W związku z powyższym, w świetle dokonanej w czerwcu 2012 r. nowelizacji ustawy o działalności leczniczej, należy przyjąć, że **SPZOKy nie prowadzą działalności gospodarczej**.

Reasumując, zdaniem Wnioskodawcy:

w zakresie w jakim grunty i budynki należące do _____, wpisane są indywidualnie do rejestru zabytków (oraz utrzymywane i konserwowane zgodnie z przepisami o ochronie zabytków) – **znajdzie do nich zastosowanie zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt. 6 w/w ustawy o podatkach i opłatach lokalnych**.

¹ Dokonanej ustawą z dnia 14.06.2012 r. (Dz.U. z 2012 r. poz. 742), która weszła w życie 30.06.2012 r.