



Warszawa, dnia 20 maja 2021 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

W związku z petycją z 19 marca 2021 r. w sprawie *uprzywilejowanego opodatkowania podatkiem od nieruchomości Domów Pomocy Społecznej w stosunku do opodatkowania prywatnych domów seniora i opieki w zakresie tego podatku*, działając na podstawie art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz.U. z 2018 r. poz. 870), przedstawiam poniższe wyjaśnienia.

Podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym, w którym przedmiotem opodatkowania jest posiadanie określonego majątku, a wysokość obciążenia podatkowego zależy od rodzaju i sposobu wykorzystania tego majątku.

Z uwagi na powyższe w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170), dalej: upol, przewiduje się odrębne stawki tego podatku od budynków lub ich części:

- a) mieszkalnych,
- b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,
- c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym,
- d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń,
- e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 5 ust. 1 pkt 2 upol).

W wyroku z 17 września 2017 r. sygn. akt II FSK 3360/17 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że zróżnicowanie stawek podatku od nieruchomości pozostaje w związku z celami, którym służy majątek nieruchomy znajdujący się we władaniu podatnika. Ustawodawca stosuje wyższą stawkę podatku w sytuacji, gdy uznaje, że jest to majątek służący celom gospodarczym podatnika, a niższą, gdy ma on zaspakajać inne jego potrzeby, np. mieszkaniowe. Istota opodatkowania wyższą stawką podatku tych nieruchomości, które znajdują się we władaniu podatnika będącego przedsiębiorcą, sprowadza się zatem do tego, że stawkę tę stosuje się w odniesieniu do nieruchomości, które przeznaczone są na cele prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, a więc do nieruchomości służących uzyskiwaniu zarobku. Wobec powyższego budynki lub ich części mieszkalne, lecz zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, opodatkowane są według najwyższych stawek tego podatku. Dotyczy to również zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie prowadzenia domu opieki nad osobami starszymi (dom seniora).

A

Finansów

Niezależnie zatem od tego, że w budynku, w którym prowadzony jest dom opieki realizowane są funkcje mieszkalne czy społeczne zamieszkujących w nim osób, fakt prowadzenia w takim budynku działalności gospodarczej powoduje zastosowanie do opodatkowania tego budynku podatkiem od nieruchomości stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol. Faktu tego nie zmienia istotna funkcja opiekuńcza, jaką spełniają tego typu placówki. Decydujące jest natomiast zajęcie budynku na prowadzenie działalności gospodarczej.

Stanowisko to znajduje oparcie w orzecznictwie sądowno-administracyjnym. W przywołanym wyżej wyroku NSA potwierdził, że *budynek wykorzystywany przez przedsiębiorcę na cele prowadzenia działalności gospodarczej (prywatnego domu opieki społecznej) nie może być opodatkowany jako budynek mieszkalny. Budynek zamieszkiwany przez pensjonariuszy prywatnego domu opieki społecznej jest faktycznie wykorzystywany na cele prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, mającej za przedmiot właśnie prowadzenie domu opieki społecznej, bowiem przedsiębiorca uzyskuje przychód z umów zawieranych z pensjonariuszami, świadcząc im konkretne usługi. Fakt zamieszkiwania w budynku opieki społecznej pensjonariuszy nie sprawia zatem, że budynek ten należy opodatkować stawką właściwą dla budynków mieszkalnych. Zajęcie tego budynku pod działalność gospodarczą skutkuje bowiem opodatkowaniem go według wyższej stawki podatku.*

Należy jednocześnie zauważyć, że upol w zasadzie nie uzależnia wysokości opodatkowania podatkiem od rodzaju wykonywanej działalności. Wyjątkiem jest np. preferencyjna 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. Przepisami, do których odsyła upol jest ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. z 2021 r. poz. 711), dalej: udl.

Działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. W rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, pod pojęciem świadczeń zdrowotnych mieszczą się 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 udl).

Działalność lecznicza może również polegać na promocji zdrowia lub realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia (art. 3 ust. 1 pkt 1 ust. 2 udl).

Podmiotami leczniczymi, według udl, są podmioty wymienione w art. 4 tej ustawy (w tym np. przedsiębiorcy, samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej) - w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą. Działalność leczniczą można rozpocząć po uzyskaniu wpisu do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą (art. 103 udl).

W tym przypadku zasadność wprowadzenia odrębnej, obniżonej, stawki opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ma swoje uzasadnienie w konstytucyjnie określonych celach i chronionych wartościach. Konstytucja gwarantuje bowiem każdemu prawo do ochrony zdrowia. Ponadto władze publiczne zapewniają równy dostęp do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych obywatelom, niezależnie od ich sytuacji materialnej (art. 58 Konstytucji RP).

W związku z powyższym, jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 26 września 2013 r. K 22/12, racjonalnym rozwiązaniem są mechanizmy prawne minimalizujące koszty udzielania świadczeń zdrowotnych (...) podmiotów wykonujących działalność leczniczą.

Natomiast prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie domów opieki nad osobami w podeszłym wieku (domy opieki, domy seniora) odbywa się na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Regulacje prawne dotyczące prowadzenia domów pomocy społecznej oraz prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie prowadzenia placówek zapewniających całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku, zawarte są w ustawie z dnia 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (Dz.U. z 2020 r. poz. 1876, z późn.zm.), zwanej dalej: ups i w przepisach wykonawczych do tej ustawy.

Na podstawie ups istnieją dwie formy zapewnienia całodobowej opieki osobom starszym. W przepisach rozdziału 3 ups uregulowano zasady prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie prowadzenia placówki zapewniającej całodobową opiekę osobom niepełnosprawnym, przewlekle chorym lub osobom w podeszłym wieku. Zgodnie z art. 67 ust. 1 ups, działalność gospodarcza w powyższym zakresie może być prowadzona po uzyskaniu zezwolenia wojewody. Istnieją określone wymagania lokalowe i sanitarne, jakie muszą spełniać placówki tego typu. Określa się zakres usług, jakie muszą być świadczone na rzecz osób w nich przebywających.

Z kolei działalność domów opieki społecznej (dps) uregulowana jest w rozdziale 2 ups. Dps świadczy usługi bytowe, opiekuńcze, wspomagające i edukacyjne na poziomie obowiązującego standardu, w zakresie i formach wynikających z indywidualnych potrzeb osób w nim przebywających. Zapewnienie miejsca zamieszkania mieści się w zakresie usług bytowych, podobnie jak: wyżywienie, czy utrzymanie czystości (art. 55 ust. 1 ups). Dps umożliwia i organizuje mieszkańcom pomoc w korzystaniu ze świadczeń zdrowotnych przysługujących im na podstawie odrębnych przepisów (art. 58 ust. 2 ups).

Wykonywanie działalności gospodarczej polegającej na prowadzeniu domu opieki (domu seniora), podobnie jak wykonywanie działalności leczniczej czy prowadzenie dps, jest działalnością równie niezwykle użyteczną społecznie. Zapewnienie osobom starszym niezbędnej opieki, z racji na ich wiek i wiążące się z tym niejednokrotnie choroby czy trudności w wykonywaniu czynności życia codziennego, aż do ograniczenia sprawności, jest niezmiernie ważne, zwłaszcza z uwagi na istotne przeobrażenia demograficzne związane z postępującym zjawiskiem starzenia się społeczeństwa i stale powiększającą się liczbę ludzi starszych w ogólnej populacji.

Jednak nie można nie zauważyć różnicy pomiędzy dps a placówkami, w których prowadzona jest działalność gospodarcza w zakresie zapewnienia całodobowej opieki osobom w podeszłym wieku. Zasadnicza różnica dotyczy finansowania pobytu tych osób w obu rodzajach placówek. Do wnoszenia opłaty za pobyt w dps zobowiązani są:

- 1) mieszkaniec domu,
- 2) małżonek, zstępni przed wstępnymi,
- 3) gmina, z której osoba została skierowana do DPS (art. 61 ust. 1 ups).

Przepisy określają przy tym, limit obciążenia dochodów osoby kierowanej do dps, z tytułu pobytu w tej placówce. Zgodnie z art. 61 ust. 2 ups mieszkaniec domu wnosi opłatę, nie więcej jednak niż 70% swojego dochodu.

Ponadto średni miesięczny koszt utrzymania mieszkańca w dps tworzonym przez władze samorządowe lub prowadzonym na ich zlecenie, ustala się według zasad określonych w art. 6 pkt 15 ups. Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem tym należy rozumieć kwotę rocznych kosztów działalności domu wynikającą z utrzymania mieszkańców, z roku poprzedniego, bez

kosztów inwestycyjnych i wydatków na remonty, powiększoną o prognozowany średnioroczny wskaźnik cen towarów i usług konsumpcyjnych ogółem, przyjęty w ustawie budżetowej na dany rok kalendarzowy, podzieloną przez liczbę miejsc, ustaloną jako sumę rzeczywistej liczby mieszkańców w poszczególnych miesiącach roku poprzedniego, w domu.

Skierowanie do dps, a także umieszczenie w dps, następuje w drodze decyzji administracyjnej.

Należy też zauważyć, że prowadzenie i zapewnienie miejsc w domach pomocy społecznej i ośrodkach wsparcia o zasięgu gminnym oraz kierowanie do nich osób wymagających opieki należy do zadań własnych gminy (art. 17 ust. 2 pkt 3 ups). Ponadto, co jest bardzo ważne, pobyt i usługi w dps, zgodnie z art. 36 ust. 2 lit. o ups, są kwalifikowane jako świadczenia z pomocy społecznej.

Natomiast w przypadku placówek, w których wykonywana jest działalność gospodarcza w zakresie prowadzenia domu seniora (opieki), zawierana jest umowa o świadczenie usług w placówce. Umowa z przedsiębiorcą prowadzącym placówkę określa koszty odpłatności za pobyt.

Prowadzenie placówki domu seniora przez przedsiębiorcę w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, jest podporządkowane regułom opłacalności i zysku. Jest to działalność gospodarcza, w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162), zdefiniowana jako zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. Prowadzona jest więc z zamiarem osiągnięcia zarobku (dochodu), a nie w celu realizacji zadań publicznych. Cenę oferowanych przez domy seniora usług kształtuje, przede wszystkim, zysk.

W zależności zatem od charakteru, w jakim wykonywana jest działalność polegająca na organizowaniu opieki dla osób starszych, tj. czy w ramach działalności gospodarczej w prywatnych domach seniora, czy w ramach świadczenia usług powszechnie dostępnych, przez podmioty publiczne, nieprowadzące działalności gospodarczej, inny jest reżim prawny w jakim działają te placówki, a także inne są cele i zasady finansowania pobytu w tych placówkach osób w nich przebywających. Różnice te są bardzo widoczne, pomimo tożsamesgo zakresu działania placówek publicznych i prywatnych, działających na zasadach rynkowych, komercyjnych, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Jednocześnie wskazać należy, że wykorzystanie majątku do prowadzenia działalności gospodarczej powoduje zastosowanie najwyższych stawek podatku od nieruchomości, niezależnie od zakresu i rodzaju wykonywanej działalności przez przedsiębiorcę. Stawka ta ma zatem zastosowanie nie tylko do opodatkowania budynków lub ich części mieszkalnych, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie prowadzenia domu seniora.

Podobnie stawka podatku od budynków lub ich części pozostałych, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e upol, ma zastosowanie do opodatkowania wszystkich budynków lub ich części, które nie zostały wymienione w lit. a - d tego przepisu, w tym również do opodatkowania budynków publicznych dps-ów.

Nie można zatem podzielić poglądu o uprzywilejowaniu *opodatkowania podatkiem od nieruchomości Domów Pomocy Społecznej w stosunku do opodatkowania prywatnych domów seniora i opieki w zakresie tego podatku*, gdyż wysokość stawki opodatkowania podatkiem od nieruchomości zależy wyłącznie od zakwalifikowania konkretnego majątku do określonej grupy przedmiotów opodatkowania, dla których przewidziano odrębne stawki tego podatku.

Odnosząc się natomiast do wnioskowanego podjęcia prac legislacyjnych nad wprowadzeniem szczególnych regulacji w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości prywatnych domów opieki wskazać należy, że obniżenie stawki podatku od nieruchomości dla przedmiotów opodatkowania wykorzystywanych do prowadzenia przedmiotowej działalności, jest możliwe z wykorzystaniem obowiązujących regulacji prawnych, przewidzianych w upol.

Gminy w ramach posiadanej autonomii finansowej mogą bowiem samodzielnie kształtować politykę podatkową, zgodnie ze swoją właściwością terytorialną. Przysługuje im uprawnienie do wprowadzania na swoim terenie innych niż ustawowe zwolnienia przedmiotowe z podatku od nieruchomości (art. 7 ust. 3 upol), a ponadto gminy mogą różnicować stawki tego podatku od budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z uwzględnieniem rodzaju prowadzonej działalności (art. 5 ust. 4 upol).

Wymaga to podjęcia inicjatywy w tym zakresie przez władze gminy, które dysponują możliwością zastosowania określonych preferencji dostosowanych do sytuacji podatników działających na jej terenie i do swoich możliwości finansowych, np. w sytuacji ograniczonego na danym terenie dostępu do tego typu placówek, prowadzonych przez podmioty publiczne. Wprowadzenie tych preferencji powinno być zgodne z przepisami o pomocy publicznej.

Natomiast wprowadzenie ustawowej, generalnej preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie placówek, w których świadczone są usługi bytowe i opiekuńcze dla osób starszych, prowadziłyby do uszczuplenia dochodów gmin, gdyż zgodnie z ustawą z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 23, z późn.zm.) wpływy z podatku od nieruchomości stanowią dochód własny gminy, i wymagałyby zrekompensowania gminom utraconych dochodów.

Z uwagi na powyższe aktualnie nie przewiduje się podjęcia prac legislacyjnych nad wprowadzeniem szczególnych regulacji w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości prywatnych domów opieki.

Z upoważnienia
Ministra Finansów, Funduszy
i Polityki Regionalnej
Robert Wydra
Zastępca Dyrektora
Departamentu Podatków Sektorowych,
Lokalnych oraz Podatku od Gier
w Ministerstwie Finansów
*/podpisano kwalifikowanym podpisem
elektronicznym/*