

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PL/LS/838/9/SIA/14/RD-88286
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 3 października 2014 r.

**w sprawie niepobierania opłaty uzdrowiskowej od osób przebywających
w szpitalach uzdrowiskowych**

Na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przez wójtów, burmistrzów oraz prezydentów miast prawa podatkowego w zakresie niepobierania opłaty uzdrowiskowej od osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych, uprzejmie wyjaśniam.

Zgodnie z art. 17 ust. 1a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849) od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska na zasadach określonych w ustawie z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych, za każdy dzień pobytu w takich miejscowościach pobierana jest opłata uzdrowiskowa.

Opłaty tej nie pobiera się jednak m.in. od osób przebywających w szpitalach - stosownie do art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Powstała wątpliwość, czy zakres zwolnienia wynikający ze wskazanego przepisu obejmuje osoby przebywające w szpitalach uzdrowiskowych.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji „szpitala”. Definicję taką zawiera natomiast ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 217, z późn. zm.), zgodnie z którą pod pojęciem „szpital” należy rozumieć przedsiębiorstwo podmiotu leczniczego, w którym podmiot ten wykonuje działalność leczniczą w rodzaju świadczenia szpitalne (art. 2 ust. 1 pkt 9). Definicję tę przyjmuje się na potrzeby ustawy podatkowej, co jest zgodne z zasadą poprawnej legislacji. Jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 15 marca 2013 r. sygn. akt I SA/Sz 921/12 „(...) *prawo podatkowe stanowi jedną z gałęzi prawa i jako element całego systemu może czerpać posilkowo z definicji i rozumienia pewnych instytucji znajdujących się w innych gałęziach tego systemu prawnego oczywiście pod warunkiem, że w ramach prawa podatkowego nie ma uregulowań o charakterze odrębnym i autonomicznym. W zakresie pojęcia "szpital" bezspornie takiej odrębnej podatkowej regulacji brak.*”.

Szpital uzdrowiskowy jest jednym z rodzajów zakładów lecznictwa uzdrowiskowego, określonych w ustawie z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych (Dz. U. z 2012 r. poz. 651, z późn. zm.). Zgodnie z art. 2 pkt 10 tej ustawy zakład lecznictwa uzdrowiskowego oznacza przedsiębiorstwo podmiotu

lecniczego wykonującego działalność leczniczą w rodzaju ambulatoryjne lub stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, działające na obszarze uzdrowiska, utworzone w celu udzielania świadczeń zdrowotnych z zakresu lecznictwa uzdrowiskowego albo rehabilitacji uzdrowiskowej, w ramach kierunków leczniczych i przeciwwskazań ustalonych dla danego uzdrowiska, w szczególności wykorzystujących warunki naturalne uzdrowiska przy udzielaniu świadczeń zdrowotnych.

Zgodnie z art. 15 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym, (...) w sprawach nieuregulowanych w ustawie do zakładów lecznictwa uzdrowiskowego mają zastosowanie przepisy ustawy o działalności leczniczej, stąd należy przywołać art. 8 ustawy o działalności leczniczej. Stanowi on, że rodzajami działalności leczniczej są:

- 1) stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne szpitalne i inne niż szpitalne oraz
- 2) ambulatoryjne świadczenia zdrowotne.

W myśl natomiast art. 2 ust. 2 pkt 2 ustawy o działalności leczniczej, ilekroć w tej ustawie jest mowa o działalności leczniczej w rodzaju stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne bez bliższego określenia - rozumie się przez to działalność leczniczą w rodzaju świadczenia szpitalne, jak i działalność leczniczą w rodzaju stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne inne niż szpitalne.

Zgodnie zatem ze wskazanymi przepisami, w szpitalu uzdrowiskowym wykonywana jest działalność lecznicza w rodzaju stacjonarne i całodobowe świadczenia szpitalne, a tym samym szpital uzdrowiskowy jest jednym z rodzajów szpitali w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej.

Art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, określający zakres podmiotowy wyłączenia z obowiązku uiszczenia opłaty uzdrowiskowej, nie zawiera wyjątku dla osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych. Ustawodawca nie rozróżnił, w celu korzystania z wyłączenia od tej opłaty, osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych i w innych szpitalach.

Ponadto, zakres wyłączenia wynikający z art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie jest związany ze statusem pacjenta, którym na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz. U. z 2012 r. poz. 159, z późn. zm.) w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o działalności leczniczej, jest osoba zwracająca się o udzielenie świadczeń zdrowotnych lub korzystająca ze świadczeń zdrowotnych udzielanych przez podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych lub osobę wykonującą zawód medyczny. Wyłączeniem, o jakim mowa w art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, objęte są natomiast „osoby przebywające w szpitalach”. Wynika z powyższego, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, w celu wyłączenia z obowiązku uiszczenia opłaty uzdrowiskowej, nie różnicuje osób przebywających w szpitalach ze względu na cel pobytu i rodzaj pobieranych świadczeń.

Pogląd o braku podstaw prawnych do pobierania opłaty uzdrowiskowej od osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych aprobuje orzecznictwo sądów administracyjnych. Powyższą wykładnię analizowanego przepisu prezentują m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 30 sierpnia 2011 r. sygn. akt II FSK 408/10 oraz z dnia 22 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 1216/10 i II FSK 1217/10.

Sumując, należy stwierdzić, iż na podstawie art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych od osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych nie pobiera się opłaty uzdrowiskowej.

Minister Finansów: z up. D. Podedworna-Tarnowska