

Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Szczecińskiego

Szczególny status gminy uzdrowiskowej -
z perspektywy 10 lat obowiązywania ustawy o lecznictwie
uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony
uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych

Redakcja naukowa

Ewa Koniuszewska

Szczecin 2016

Recenzenci:

dr hab. Anna Haładyj

dr hab. prof. US Katarzyna Świąch-Kujawska

Korekta językowa:

Ewa Koniuszewska

Skład i łamanie:

Wojciech Bożek

Projekt okładki:

Wojciech Bożek

ISBN 978-83-933087-8-1

Wydawca:

Uniwersytet Szczeciński

Wydział Prawa i Administracji

Ul. Narutowicza 17a

70-240 Szczecin

Druk:

volumina.pl Daniel Krzanowski

ul. Ks. Witolda 7-9

71-063 Szczecin

Spis treści

Wykaz stosowanych skrótów	7
Wprowadzenie	9
Małgorzata Ofiarska	
Status prawny uzdrowiska i obszaru ochrony uzdrowiskowej.....	11
Michał Kowalski	
Zasady i tryb nadawania statusu uzdrowiska	39
Dawid Czesyk	
Statut jako podstawa funkcjonowania uzdrowiska	53
Ewa Koniuszewska	
Pozycja ustrojowa i zadania komisji uzdrowiskowej.....	71
Przemysław Kledzik	
Nadzór nad lecznictwem uzdrowiskowym	89
Małgorzata Koszur	
Kontraktowanie i finansowanie lecznictwa uzdrowiskowego na podstawie umów z Narodowym Funduszem Zdrowia	113
Anna Antczak, Łukasz Wysocki	
Ograniczenia prowadzenia działalności gospodarczej na terenach uzdrowiskowych	137
Katarzyna Święch-Kujawska	
Opłata uzdrowiskowa	147
Ewa Kowalewska	
Opodatkowanie produktów uzdrowisk obniżoną stawką podatku od towarów i usług	161
Wojciech Bożek	
Dotacje z budżetu państwa dla gminy uzdrowiskowej (dotacja uzdrowiskowa) a zachowanie dyscypliny finansów publicznych.....	175
Jakub Kosior, Adrianna Ogonowska	
Czy warto być gminą uzdrowiskową? Analiza porównawcza dochodów wybranych gmin uzdrowiskowych oraz gmin nieposiadających takiego statusu	193

Wykaz literatury	215
Wykaz aktów prawnych	222
Wykaz orzeczeń sądowych.....	229
Informacje o Autorach	231
Załącznik. Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych	233

Ewa Kowalewska

Opodatkowanie produktów uzdrowisk obniżoną stawką podatku od towarów i usług

1. Uwagi wprowadzające

Uzdrowiska w Polsce są w większości położone w najbardziej atrakcyjnych regionach turystycznych, wypoczynkowych i krajobrazowych. Atrakcją uzdrowisk jest specyficzna infrastruktura zdrojowa i lecznicza. W uzdrowiskach znajdują się między innymi pijalnie wód mineralnych, zakłady przyrodolecznicze, termalne baseny, tężnie solankowe, szczególne produkty uzdrowisk (sól jodobromowa, kostki borowinowe) oraz parki zdrojowe o walorach krajobrazowych.

Uzdrowisko to obszar, na terenie którego prowadzone jest leczenie uzdrowiskowe. Obszar ten wyodrębniony został w celu wykorzystania i ochrony znajdujących się tam naturalnych surowców leczniczych. Leczenie uzdrowiskowe to działalność polegająca na udzielaniu świadczeń opieki zdrowotnej z zakresu leczenia uzdrowiskowego albo rehabilitacji uzdrowiskowej, które jest prowadzone w uzdrowisku przez zakłady leczenia uzdrowiskowego albo poza uzdrowiskiem w szpitalach i sanatoriach znajdujących się w urządzonych podziemnych wyrobiskach górniczych. Leczenie uzdrowiskowe wykorzystuje¹:

- właściwości naturalne surowców leczniczych,
- właściwości lecznicze klimatu (m.in. talassoterapię i subterraneoterapię),
- właściwości lecznicze mikroklimatu.

Gmina uzdrowiskowa to gmina, której w całości lub w części nadano status uzdrowiska w trybie określonym w ustawie z dnia 28 lipca 2005 r.

¹ Materiał źródłowy strony internetowej: www.sejm.gov.pl (dostęp: 10.11.2015 r.).

o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych².

Pojęcie „gmina uzdrowiskowa” po raz pierwszy zostało zdefiniowane w ustawie z dnia 23 marca 1933 r. o częściowej zmianie ustroju samorządu terytorialnego³. W ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o uzdrowiskach i lecznictwie uzdrowiskowym nie stosowano już pojęcia gmina uzdrowiskowa⁴, ale gminy uzdrowiskowe zobowiązane były do uzgadniania właściwie każdej inwestycji z ministrem zdrowia, nawet prac remontowych i budowlanych. Procedura uzgodnień trwała wiele miesięcy i często powodowała zniechęcenie inwestorów, a nawet rezygnację z zamierzeń inwestycyjnych. Niedoskonałością tej ustawy była nieaktualność większości jej przepisów oraz brak spójności norm prawnych i instrumentów ekonomicznych, które skłoniłyby wspólnoty samorządowe, w miejscowościach uzdrowiskowych do troski o potrzeby danej miejscowości i kuracjuszy, którzy w niej przebywają w celach zdrowotnych. Obowiązujące wówczas regulacje prawne powodowały, że gospodarowanie uzdrowiskiem stanowiło dla gmin duże obciążenie i nie było traktowane jako źródło rozwoju.

Przemiany społeczno-polityczno-gospodarcze spowodowały, że od 1989 r. w gminach uzdrowiskowych sytuacja zaczęła się zmieniać. Ich szczególny status stawał się stopniowo źródłem rozwoju. Współczesne uzdrowiska oferują kompleksowy zestaw usług lecznictwa uzdrowiskowego, który obejmuje także usługi paracecznicze, rehabilitacyjne i profilaktyczne. Uzdrowiska oferują nie tylko zabiegi lecznicze, ale także masaże, kąpiele, okłady i inne podobne zabiegi, które mają charakter pielęgnacyjny, czy nawet kosmetyczny. Swoją ofertę uzdrowiska starają się dostosować do wymogów rynkowych w zakresie usług lecznictwa uzdrowiskowego oraz

² Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 651 z późn. zm., ustawa przywoływana dalej jako u.l.u.

³ Dz.U. z 1933 r. Nr 35.

⁴ Dz.U. z 1966 r. Nr 32, poz. 150 z późn. zm.

Opodatkowanie produktów uzdrowisk obniżoną stawką...

odnowy biologicznej⁵. Odnotować należy także postępującą konkurencyjność w zakresie ofert dotyczących lecznictwa uzdrowiskowego.

Obecnie obowiązująca u.l.u. w sposób szczegółowy określa m.in. zasady oraz warunki prowadzenia i finansowania lecznictwa uzdrowiskowego, kierunki lecznicze uzdrowisk, zasady nadawania obszarowi statusu uzdrowiska albo statusu obszaru ochrony uzdrowiskowej. Ponadto określa zadania gmin uzdrowiskowych. W ustawie wprowadzone zostały również ograniczenia aktywności gospodarczej adresowane do gmin uzdrowiskowych, przede wszystkim w postaci nakazów i zakazów określonych działalności w trzech rodzajach stref ochronnych wydzielonych na obszarze uzdrowiska⁶.

Rola samorządu terytorialnego w rozwoju lokalnym wynika zarówno z natury samych struktur samorządowych, jak i z ustawowych obowiązków, które nakładają na gminy zadania w sferze zaspokojenia potrzeb zbiorowych oraz rozwiązywania bieżących problemów społeczności lokalnej.

Dla funkcjonowania gminy istotne znaczenie będą miały wszelkie inicjatywy, których celem jest rozwój lokalny, w szczególności te, które są podejmowane i realizowane przez samorząd terytorialny. Ideą rozwoju lokalnego jest, aby każda forma podejmowanej działalności gospodarczej przynosiła korzyści dla miejsca jej prowadzenia, bez względu na ich formę, tj. zasilenie budżetu lokalnego, stworzenie nowych miejsc pracy czy rozbudowę infrastruktury⁷.

Należy także podkreślić, że nadrzędnym celem polityki ekologicznej jest zapewnienie w długiej perspektywie takiego wzrostu gospodarczego i trwałej poprawy standardów życia, który nie doprowadzi do pogorszenia się

⁵ G. Lasak, *Uzdrowiska a rozwój lokalny i regionalny - szanse i bariery na przykładzie uzdrowisk świętokrzyskich*, (w:) J. Hermaniuk, J. Krupa (red.), *Współczesne trendy funkcjonowania uzdrowisk - klastering*, Rzeszów 2010, s. 108.

⁶ Strefy te, oznaczone literami A, B i C, określają procentowy udział terenów zielonych w danej strefie, oraz wymieniają katalog nakazów i zakazów dotyczących lokalizacji obiektów znacząco oddziałujących na środowisko oraz wszelkich innych działań z zakresu życia społeczno-gospodarczo-kulturalnego wpływających na właściwości uzdrowiskowe danej strefy. Por. G. Lasak, *Uzdrowiska a rozwój lokalny i regionalny ...*, s. 110.

⁷ G. Lasak, *Uzdrowiska a rozwój lokalny i regionalny ...*, s. 110.

stanu środowiska i zapewni dostępność jego zasobów również dla przyszłych pokoleń⁸. Realizacja tego celu wpisuje się także w zadania samorządu terytorialnego. Cel ten powinny realizować wszystkie gminy w Polsce, trzeba jednak podkreślić, że w gminach o szczególnych walorach leczniczych, tj. gminach uzdrowiskowych cel ten przybiera charakter priorytetowy. Turystyka lecznicza lub uzdrowiskowa jest dla takich gmin ważnym źródłem dochodów i stanowi podstawę do dalszego rozwoju.

Należy także mieć na uwadze fakt, że lecznictwo uzdrowiskowe w myśl postanowień u.l.u. jest integralną częścią systemu ochrony zdrowia i stanowi zorganizowaną działalność, której zasady finansowania oraz nadzoru określa ustawa.

2. Nadawanie statusu uzdrowiska

W myśl postanowień art. 34 ust. 1 u.l.u. status uzdrowiska może być nadany obszarowi, który spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) posiada złoża naturalnych surowców leczniczych o potwierdzonych właściwościach leczniczych w świetle zasad określonych w ustawie;
- 2) posiada klimat o właściwościach leczniczych potwierdzonych zgodnie z zasadami określonymi w ustawie;
- 3) na jego obszarze znajdują się zakłady lecznictwa uzdrowiskowego i urządzenia lecznictwa uzdrowiskowego, przygotowane do prowadzenia lecznictwa uzdrowiskowego;
- 4) spełnia określone w przepisach o ochronie środowiska wymagania w stosunku do środowiska;
- 5) posiada infrastrukturę techniczną w zakresie gospodarki wodno-ściekowej, energetycznej, transportu zbiorowego, a także prowadzi gospodarkę odpadami, zgodnie z obowiązującymi standardami.

⁸ K. Górka, B. Poskrobko, W. Radecki, *Ochrona środowiska*, Warszawa 2001, s. 98.

Opodatkowanie produktów uzdrowisk obniżoną stawką...

Gmina, która występuje o nadanie obszarowi statusu uzdrowiska albo statusu obszaru ochrony uzdrowiskowej jest zobowiązana do uzyskania potwierdzenia właściwości leczniczych naturalnych surowców leczniczych i właściwości leczniczych klimatu w formie właściwego świadectwa. Potwierdzenia takiego dokonują jednostki uprawnione do tego przez ministra właściwego do spraw zdrowia, na podstawie przeprowadzonych badań, które muszą być udokumentowane. Minister właściwy do spraw zdrowia po potwierdzeniu spełnienia przez obszar warunków niezbędnych do uzyskania statusu uzdrowiska albo statusu obszaru ochrony uzdrowiskowej, występuje do Rady Ministrów z wnioskiem o nadanie danemu obszarowi statusu uzdrowiska albo obszaru ochrony uzdrowiskowej. Nadanie tego statusu następuje w drodze rozporządzenia, w którym wyznacza się także granice obszaru uzdrowiska lub ochrony uzdrowiskowej, z uwzględnieniem właściwości leczniczych występujących na tym obszarze naturalnych surowców leczniczych i właściwości leczniczych klimatu.

W Polsce funkcjonuje 45 uzdrowisk i 26 obszarów lecznictwa uzdrowiskowego. Regionem o największej liczbie uzdrowisk jest województwo dolnośląskie (11 uzdrowisk). Do najstarszych uzdrowisk należą: Busko-Zdrój, Krynica-Zdrój, Inowrocław i Ciechocinek - od 1922 r. Z uwagi na występujące na obszarach stanowiących uzdrowisko naturalne surowce lecznicze wyróżnić można⁹:

- zdrojowiska - uzdrowiska posiadające wody lecznicze,
- uzdrowiska borowinowe - oparte na leczeniu borowiną,
- uzdrowiska mieszane - posiadające wody lecznicze i borowinę.

Na wyróżnienie zasługuje także jedyne w Polsce sanatorium uzdrowiskowe w urządzonych podziemnych wyrobiskach górniczych - Wieliczka.

⁹ Materiał źródłowy strony internetowej: www2.mz.gov.pl (dostęp: 14.11.2015 r.).

3. Produkt uzdrowiska i konsekwencje przyjętych rozwiązań w kontekście regulacji ustawy o podatku od towarów i usług

Na gruncie analizowanego przepisu art. 34 u.l.u. wyróżnić należy obszar, który posiada złoża naturalnych surowców leczniczych. Obszar ten może ubiegać się o nadanie statusu uzdrowiska, gdy zostaną potwierdzone właściwości lecznicze tych złóż naturalnych. Należy zwrócić uwagę, że produkty powstałe z wydobytych złóż naturalnych surowców leczniczych na terenach, którym przyznano już charakter uzdrowiska, będą stanowiły szczególny rodzaj produktu, z uwagi na przyjętą kategoryzację w ustawie o podatku od towarów i usług¹⁰. W pozycji 104 załącznika nr 3 do ww. ustawy produkt taki określony został jako „produkt uzdrowiska”.

Z uwagi na obowiązującą regulację prawną i przyjętą obecnie, niższą - 7% stawkę VAT¹¹ dla produktów uzdrowiska pojawiło się szereg wątpliwości. Z pewnością przyczynił się do tego brak legalnej definicji ustawowego zwrotu „produkt uzdrowiska”.

Mając na uwadze treść pozycji 104 załącznika nr 3 do ustawy o VAT oraz przyjętą w licznych interpretacjach Ministra Finansów definicję, za produkt uzdrowiska uznaje się produkty wydobyte ze złóż na terenie obszaru miejscowości, którym nadano status uzdrowiska, które wyczerpująco wylicza ustawodawca. W ten sposób nie jest brany pod uwagę cały rynek kopalin leczniczych i naturalnych surowców, ale tylko pewien fragment, który określa u.l.u.

Ponadto należy zauważyć, że w ustawie z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne¹² zdefiniowany został podobny zwrot, tj. kopalina lecznicza, którą stanowi nieprzetworzony surowiec mineralny tworzący złożę w skorupie ziemskiej, mający zastosowanie do celów leczniczych, w szczególności są to wody lecznicze i torfy lecznicze.

¹⁰ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), ustawa przywoływana dalej jako ustawa o VAT.

¹¹ Poprzedni stan prawny przewidywał stawkę 8%.

¹² Tekst jedn. Dz.U. z 2008 r. Nr 45, poz. 271 z późn. zm.

Opodatkowanie produktów uzdrowisk obniżoną stawką...

Na tle przedstawionej regulacji można postawić pytanie o relację pomiędzy pojęciami „produkt uzdrowiska” a „kopalina lecznicza”? Najbardziej zasadnym wydaje się przyjęcie, że „produkt uzdrowiska” może być wytworzony z „kopaliny leczniczej”. Jednakże zauważyć należy istotne różnice, np. produktem uzdrowiska nie są wody mineralne, natomiast kopaliną leczniczą jest woda lecznicza.

Zastosowanie terminu „kopalina lecznicza” nie budzi wątpliwości z uwagi na definicję, jaką ustawodawca zawarł w ustawie Prawo farmaceutyczne. Jest to zatem nieprzetworzony surowiec mineralny, bez względu na obszar wydobywania. Definicja wskazuje na jego szczególne zastosowanie, tj. w celach leczniczych. Ustawodawca nie tworzy katalogu, formułuje jedynie dwa przykłady, które w szczególności taki cel spełniają: wody i torfy lecznicze.

Produkt uzdrowiska, jak sama nazwa wskazuje, jest nierozdzielnie związany z uzdrowiskiem, tj. obszarem, na terenie którego prowadzone jest leczenie uzdrowiskowe. Brak definicji tego terminu wydaje się wywoływać ważne konsekwencje w kontekście regulacji art. 41 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 2 oraz poz. 104 załącznika nr 3 do ustawy o VAT. Zgodnie z jego treścią opodatkowaniu stawką VAT 7% bez względu na symbol PKWiU podlegają produkty uzdrowisk (bez napojów mineralnych), wyłącznie takie jak:

- 1) stosowane do kąpielii leczniczych: sól jodobromowa, szlam i ług;
- 2) stosowane do okładów leczniczych - w tym kostki borowinowe;
- 3) stosowane do kuracji pitnej - w tym tabletki Zuber.

Ustawodawca w katalogu zamkniętym wskazał, jakie produkty objęte będą obniżoną stawką VAT, zawiązując dodatkowo, że są to produkty uzdrowiska, czyli powstałe na obszarach, gdzie prowadzone jest leczenie uzdrowiskowe. Można odnieść wrażenie, że konstrukcja „produkt uzdrowiska” powstała tylko na potrzeby tej szczególnej regulacji. W kontekście odnotowanych niejasności uznać można przyjęty zwrot za

niewłaściwy, ewentualnie za mało precyzyjny. Być może wątpliwości byłoby mniej, gdyby w u.l.u. określono poprzez ogólną definicję lub wyliczenie, co jest produktem uzdrowiska. Wówczas w ustawie o VAT możliwe byłoby zastosowanie konstrukcji wyłączności poprzez wskazanie wybranych produktów uzdrowiska, dla których stosuje się obniżoną stawkę.

Należy wyraźnie podkreślić, że nie wszystkie produkty uzdrowisk mogą korzystać z opodatkowania niższą stawką VAT, a jedynie tylko te, które zostały enumeratywnie wymienione w pozycji 104 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Obok przedstawionego powyżej problemu wyłania się kolejny, a mianowicie dlaczego obniżoną stawką VAT objęte są tylko te przedsiębiorstwa, które wytwarzają wymienione produkty, ale wyłącznie jako produkty uzdrowiska, czyli tylko na obszarach, na których prowadzone jest uzdrowisko? Analiza powyższych rozwiązań ustawowych pozwala bowiem uznać, że przedsiębiorstwa wytwarzające produkty takie jak np. sól jodobromowa, których działalność w tym zakresie prowadzona jest na terenach nie mających statusu uzdrowiska powinny być zobowiązane do opłacania VAT według stawki 23%. W efekcie prowadzi to do sytuacji, że jeden producent soli jodobromowej (leczniczej) objęty jest 7% stawką VAT, a drugi stawką 23%.

4. Problematyka opodatkowania produktu uzdrowiska w interpretacjach indywidualnych Ministra Finansów oraz w orzeczeniu sądu administracyjnego

Na tle zaprezentowanych powyżej wątpliwości zagadnienie opodatkowania obniżoną stawką VAT było już wielokrotnie przedmiotem urzędowych interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

Opodatkowanie produktów uzdrowisk obniżoną stawką...

4.1. Interpretacja przepisów prawa podatkowego dotyczącego podatku VAT w zakresie stawki podatku od dostawy soli i solanek jodobromowych wydana dnia 18 stycznia 2011 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, który działał w imieniu Ministra Finansów, wydana na wniosek producenta soli i solanek jodobromowych¹³.

Wnioskodawca - producent soli i solanek jodobromowych przeznaczonych do kąpeli wspomagających leczenie wskazał, że produkowane przez niego produkty są wymienione w poz. 104 załącznika nr 3 do ustawy o VAT. Uznał zatem, że zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o VAT i poz. 104 załącznika nr 3 produkowane przez niego sole i solanki jodobromowe przeznaczone do kąpeli, produkowane są z solanki leczniczej, która jest eksploatowana przez niego na podstawie koncesji Ministra Środowiska, a wydobywana solanka zaliczona została do złóż wód leczniczych. Wnioskodawca przyjął zatem, że wytwarzane przez niego produkty stanowią produkt uzdrowiska i mogą być sprzedawane z obniżoną stawką VAT (wówczas - 8%). Zdaniem wnioskodawcy, eksploatując złoża solanki leczniczej i wytwarzając z niej produkty uzdrowskowe ma prawo do zastosowania obniżonej stawki na środki przeznaczone do kąpeli leczniczych jodobromowych.

W wydanej interpretacji Dyrektor Izby Skarbowej uznał, że takie stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Produkt uzdrowiska musi być bowiem wydobywany na terenie miasta, gminy itp., która posiada status uzdrowiska. Wnioskodawca jest wprawdzie producentem soli i solanek jodobromowych przeznaczonych do kąpeli wspomagających leczenie, jednakże obszar z którego jest wydobywana przez wnioskodawcę sól i solanka nie posiada statusu uzdrowiska. Oznacza to, że sól i solanka jodobromowa w tym konkretnym przypadku nie stanowią produktu

¹³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 kwietnia 2011 r. (IBPP2/443-67/11/Cz).

uzdrowiska, tym samym nie mogą korzystać z opodatkowania stawką preferencyjną VAT na podstawie art. 41 ust. 2 i art. 146a pkt 2 w związku z poz. 104 załącznika nr 3 do ustawy o podatku VAT. Wobec powyższego wnioskodawca będzie podlegać opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 22% (obecnie 23%) na podstawie art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a pkt 1 ustawy o podatku VAT.

Potwierdzeniem takiego stanowiska jest kolejna wydana urzędowa interpretacja w indywidualnej sprawie, choć przedmiot wniosku dotyczył odmiennego stanu faktycznego.

4.2. Interpretacja przepisów prawa podatkowego dotyczącego podatku VAT w zakresie stawki podatku na sprzedawaną w stanie surowym lub po filtracji wodę leczniczą, wydana dnia 5 czerwca 2015 r. przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, który działał w imieniu Ministra Finansów, na wniosek spółki, której działalność polega na wydobywaniu i sprzedaży solanki jodobromowej¹⁴.

Wnioskodawcą była spółka produkująca na podstawie koncesji Ministra Środowiska solankę jodobromową o właściwościach leczniczych potwierdzonych świadectwem wydanym przez Ośrodek Badań i Kontroli Środowiska, wydobywaną ze złóż kopalin znajdujących się na obszarze uzdrowiska, która jednocześnie nie stanowi napoju mineralnego. Zdaniem wnioskodawcy jest on uprawniony do stosowania obniżonej stawki VAT zgodnie z art. 41 ust.2 i art. 146a pkt 2 w związku z poz. 104 załącznika nr 3 do ustawy o podatku VAT, ponieważ wydobywana i sprzedawana woda lecznicza - solanka jodobromowa oraz jej pochodne są produktami uzdrowiska (produktami leczniczymi). Uzasadniając wnioskodawca wskazał, że prowadzi działalność polegającą na wydobyciu i sprzedaży soli

¹⁴ Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 kwietnia 2011 r. (IBPP2/4512-209/15/KO).

Opodatkowanie produktów uzdrowisk obniżoną stawką...

jodobromowej, która wydobywana jest ze złóż kopalin znajdujących się na obszarze uzdrowiska. Przedmiot jego działalności, tj. woda lecznicza w stanie surowym lub po filtracji, stanowi środek do kąpiei leczniczych, spełnia wszystkie warunki definicyjne przedmiotu uzdrowiska.

Dyrektor Izby Skarbowej wydając indywidualną interpretację stwierdził, że ustawodawca obniżoną stawką VAT objął produkty uzdrowiska (bez napojów mineralnych), bez względu na symbol PKWiU, jednocześnie argumentował, że nie wszystkie produkty uzdrowiska mogą korzystać z opodatkowania tą stawką podatku, a jedynie te, które zostały enumeratywnie wymienione w poz. 104 załącznika nr 3 do ustawy o podatku VAT. Natomiast produktem uzdrowiska jest tylko ten produkt, który został wydobyty ze złóż oraz kopalin znajdujących się na obszarze, któremu nadano status uzdrowiska. Stosowanie stawki VAT 7% nie powinno budzić w tym przypadku żadnej wątpliwości. Takie stanowisko potwierdza wydany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w dniu 30 listopada 2011 r. wyrok dotyczący skargi na interpretację indywidualną Ministra Finansów w kwestii podatku od towarów i usług¹⁵.

Strona skarżąca w tej sprawie twierdziła, że pojęcie „produkt uzdrowiska” to nie wyrób przypisany do jakiegoś konkretnego miejsca posiadającego status uzdrowiska, lecz produkt wykorzystywany w celach uzdrowiskowych bez względu na symbol PKWiU z jakim został zakwalifikowany. Ponadto w przedmiotowej sprawie zauważono, że dostępne na rynku produkty uzdrowiska wytwarzane są zarówno przez firmy będące uzdrowiskami, jak i przez przedsiębiorców, którzy prowadzą tylko działalność wytwórczą. Strona skarżąca argumentowała, że podstawą zakwalifikowania wyrobu jako produktu uzdrowiska w jej ocenie jest posiadanie takich walorów przez wyroby, które mogą być wykorzystywane w działalności terapeutycznej i leczniczej prowadzonej przez uzdrowisko.

¹⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 listopada 2011 r., III SA/GI 1164/11, LEX nr 1133664.

Tymczasem w indywidualnej interpretacji zwrócono uwagę, że oznaczenie wymogu dotyczącego obszaru uzdrowiska, na którym jest wytwarzany produkt uzdrowiska, jest elementem koniecznym do skorzystania ze stawki VAT 7%.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał zaskarżoną indywidualną interpretację za właściwą. W uzasadnieniu podkreślił, że możliwość skorzystania z obniżonej stawki VAT dotyczy tylko tych produktów uzdrowiska wymienionych w ustawie o VAT, natomiast produktem uzdrowiska jest taki produkt, który został wydobyty ze złóż oraz kopalin znajdujących się na obszarze którym nadano status uzdrowiska. W wyroku podtrzymane zostało stanowisko wyrażone w interpretacji, że produkty, nawet o właściwościach leczniczych, ale wydobywane z kopalin i złóż nie znajdujących się na terenie uzdrowiska, nie są produktem uzdrowiska i nie mogą korzystać z niższej stawki VAT.

5. Wnioski końcowe

Na tle przedstawionych powyżej rozważań wyłania się zasadniczy problem związany z przyjętą wykładnią norm prawnych wynikających z ustawy o uzdrowiskach leczniczych i gminach uzdrowiskowych oraz ustawy o podatku VAT, a także ze stosowaną interpretacją pojęcia „produkt uzdrowiska”.

Należy wyraźnie podkreślić, że brak legalnej definicji tego terminu skutkuje pojawiającymi się wątpliwościami po stronie przedsiębiorców, którzy wytwarzają produkty o właściwościach leczniczych, wykorzystywane w leczeniu uzdrowiskowym. Problem powyższy dotyczy w szczególności produkcji soli i solanek jodobromowych. Wyroby te produkowane są z solanki leczniczej, którą przedsiębiorcy eksploatują na podstawie przyznanej koncesji Ministra Środowiska, a wydobywana solanka zaliczana jest do złóż wód leczniczych. Zasadniczy problem pojawia się wówczas, gdy przedsiębiorca produkuje ww. sole i solanki na obszarze, który nie

Opodatkowanie produktów uzdrowisk obniżoną stawką...

uzyskał statusu uzdrowiska przy jednoczesnym założeniu, że gdyby produkcja miała miejsce na terenie uzdrowiska sytuacja przedsiębiorcy wyglądałaby inaczej. Ponieważ wskazana różnica rzutuje w sposób istotny na wysokość stawki w podatku VAT problem ten jest nadal ważny i powinien zostać poddany weryfikacji przez ustawodawcę.

Należy bowiem zastanowić się, czy odmienne traktowanie w zakresie stawki VAT takich samych produktów, ale wytwarzanych na różnych obszarach nie prowadzi do nadużyć i czy przyjęte rozwiązanie ustawowe jest należycie uzasadnione? Wyższa stawka VAT może w efekcie przełożyć się na cenę sprzedawanej soli czy solanki. Produkty, o których mowa nie zyskują swojego szczególnego leczniczego charakteru przez to, że są produkowane na terenie uzdrowiska. Ich właściwości lecznicze potwierdza świadectwo i tak samo mogą być wykorzystywane w lecznictwie uzdrowiskowym. Występujące różnice w zakresie stawki VAT nie były zatem podyktowane szczególnymi walorami wytwarzanego produktu. Nie można jednoznacznie przyjąć, że produkt uzdrowiska w postaci soli jodobromowej będzie wartościowszym wyrobem niż sól jodobromowa wyprodukowana poza terenem uzdrowiska. Dlaczego zatem producenci z terenów uzdrowiskowych korzystają z tego szczególnego przywileju finansowego?

Prawdopodobnie intencją ustawodawcy było objęcie obniżoną stawką VAT wybranych, a nie wszystkich produktów uzdrowiska. I takie założenie wydaje się słuszne i właściwe. Należałoby zatem sformułować definicję pojęcia „produkt uzdrowiska” i objąć nim wszystkie produkty, które z uwagi na swoje właściwości lecznicze wykorzystywane są w lecznictwie uzdrowiskowym. Natomiast dla potrzeb podatku VAT pozostawić należałoby obniżoną stawkę dla wybranych, enumeratywnie wskazanych produktów, bez względu na symbol PKWiU oraz miejsce ich produkcji.

Taxation of health care resort products with a reduced rate of the tax on goods and services

Abstract

Tax on goods and services (VAT) is payable on all levels of goods and services turnover. It constitutes an indirect duty. Deliveries of goods and services for which we pay are subject to this taxation. In consequence it also refers to manufacturers of spa products. The correct operation of the taxation system depends on the principle of certainty of tax, which means that the taxation system is based on clear and specific regulations about constant and changeable elements of the legal structure of tax duties. However, it is not always a true reflection of reality. Some of the accepted solutions arouse controversies because of legislative mistakes or problems with the current law interpretation.

Keywords: a spa, a spa commune, a spa product, tax on goods and services (VAT).