

## Prawo w pigułce

**PAWELCZYK  
KOZIK**

KANCELARIA  
RADCÓW  
PRAWNYCH

**Krzysztof Kozik**  
radca prawny

e-mail: k.kozik@pawelczyk-kozik.pl



**Wiktor Dymecki**  
ekspert ds. podatków

e-mail: b.pawelczyk@pawelczyk-kozik.pl



# Nieruchomość w działalności leczniczej

Poprzednią „Pigułkę prawną” poświęciliśmy problematyce zakładania spółek, a także wykorzystania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki komandytowej do prowadzenia działalności leczniczej. W aktualnym numerze chcielibyśmy przyjrzeć się temu, jaki wpływ na rozliczenia podatkowe ma posiadanie własnej nieruchomości, a jaki korzystanie z nieruchomości wynajmowanej.

**P**rowadzenie większości typów działalności leczniczej wymaga korzystania z nieruchomości, w której umiejscowimy gabinet. Aby dostosować pomieszczenie do własnych potrzeb, niejednokrotnie ponosimy nakłady finansowe, a także późnej eksploatacyjne oraz remontowe. Zdarza się również, że posiadana nieruchomość wymaga ulepszenia, aby mogła spełniać wymogi innych przepisów lub ze względu na rozszerzenie zakresu usług konieczna jest jej przebudowa lub modernizacja. Każdy z wymienionych wydatków jest z punktu widzenia przepisów podatkowych inną kategorią wydatku i nie każdy z nich może stanowić koszt podatkowy, czyli taki, który pozwoli na obniżenie podstawy opodatkowania. Nadrzędną zasadą w przepisach podatkowych jest, że za koszt uzyskania przychodów (czyli taki, który uprawnia do obniżenia podstawy opodatkowania) uznaje się koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Należy wskazać, że przepisy podatkowe operują pojęciem „koszt”, a nie „wydatek”, co oznacza, że nie każdy wydatek będzie stanowił koszt, jak również nie każdy koszt jest wydatkiem. Poniżej przedstawiamy możliwości rozliczania wydatków ponoszonych w związku z użytkowaniem własnej i wynajmowanej nieruchomości do celów działalności leczniczej.

### Wykorzystanie nieruchomości własnej do celów prowadzenia w niej działalności leczniczej

Niejednokrotnie jest tak, że aby prowadzić działalność leczniczą, trzeba mieć odpowiednio przystosowane pomieszczenia i bardzo często również zdarza się, że jest się właścicielem użytkowanych lokali. Jak się ma sytuacja nabycia lub wybudowania lokalu do celów prowadzenia działalności leczniczej? Na gruncie przypisów prawa podatkowego nie uznaje się za koszt uzyskania przychodów, czyli za podstawę do zmniejszenia podstawy opodatkowania, wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych. Środkiem trwałym są zaś m.in. nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok, wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej podatnika. Powyższe oznacza, że nie samo nabycie nieruchomości i wydatkowanie w związku z tą czynnością środków pieniężnych będzie stanowiło koszt. Wydatki na

nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych, w tym budynków i lokali, będą stanowiły koszt w postaci amortyzacji, czyli systematycznego odpisywania części ich wartości w koszty, w związku z ich zużyciem. Przepisy podatkowe precyzują, przez jaki okres należy dokonywać odpisów amortyzacyjnych – i tak dla budynków i lokali roczna stawka amortyzacji wynosi 1,5–4,5%. Stawki te mogą być na warunkach określonych w przepisach podwyższone, jednak amortyzacja budynków i budowli w najkrótszym możliwym wariantcie może wynosić 10 lat, czyli 10%. Amortyzację liczy się od wartości początkowej trwałego środka trwałego, którą najprościej zdefiniować jako ogół wydatków poniesionych na nabycie i doprowadzenie do używalności środka trwałego.

Jeśli posiadamy już nieruchomość, która jest związana z prowadzoną działalnością leczniczą, należy się zastanowić, w jaki sposób rozliczać kolejne nakłady dotyczące remontów, ulepszenia lub renowacji, a także co z bieżącymi kosztami eksploatacji nieruchomości. Odpowiadając niejako od końca, należy wskazać, że koszty ponoszone w związku z eksploatacją nieruchomości (np. prąd, czynsz, podatek od nieruchomości) wykorzystywanej do działalności gospodarczej będą stanowiły koszt uzyskania przychodów. Sprawa zaczyna się komplikować w wypadku rozpoczęcia renowacji, napraw lub przebudowy nieruchomości. Przepisy podatkowe odmiennie klasyfikują wydatki dotyczące remontów nieruchomości, a inaczej wydatki na ulepszenie. Wydatki na remont stanowią koszt w dacie ich poniesienia. W zakresie wydatków na ulepszenie nieruchomości ustawodawca posługuje się definicją, że przez ulepszenie należy rozumieć wydatki na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację, które powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego i kosztami jego eksploatacji. Wydatki na ulepszenie środka trwałego są doliczane do jego wartości początkowej i rozkładane w czasie w postaci amortyzacji. Należy wskazać, że od wielu lat ciągną się spory z organami podatkowymi na gruncie interpretacji definicji wydatków remontowych, a definicji ulepszenia środka trwałego. Niewątpliwie korzystniejsze dla podatnika jest zaklasyfikowanie wydatku jako wydatku remontowego, należy jednak być ostrożnym w tego typu osądach, gdyż może się to wiązać z koniecznością późniejszej korekty i dopłaty podatku dochodowego. Koszty bieżących remontów, które dotyczą środków trwałych oddanych do używania, są kosztami uzyskania przychodów i mogą być ujmowane bezpośrednio w ciężar tych kosztów. Jednak gdy remont prowadzony jest przed oddaniem składnika majątku do używania lub obejmuje on nakłady na ulepszenie środka trwałego, przyjmuje się, że związane z tym koszty uwzględnia się w wartości początkowej środka trwałego. W takim wypadku rozliczenie kosztów remontu następować będzie poprzez amortyzację.

## Wykorzystanie nieruchomości „obcej” prowadzenia w niej działalności leczniczej

A co w sytuacji, kiedy prowadzimy działalność w nie swoim lokalu, tylko np. w najmowanym? W wypadku najmu lub dzierżawy lokalu nie mamy sytuacji związanej z wydatkami na nabycie, wobec czego nie powstanie środek trwały, gdyż brak jest podstaw do ustalania wartości początkowej. Jeżeli korzystamy z obcego lokalu, kosztem będzie czynsz najmu przedmiotu i koszty eksploatacyjne. Niejednokrotnie jednak zdarza się, że ponoszone są również bardzo istotne nakłady związane z remontem najmowanych lokali lub ich adaptacją do celów prowadzonej działalności. Takiej sytuacji zasada klasyfikacji wydatków jest bardzo zbliżona do tej przedstawionej w wypadku posiadania własnego lokalu, tj. wydatki remontowe będą stanowiły koszt w dacie poniesienia, natomiast wydatki na ulepszenie będą rozłożone w czasie i staną się kosztem w postaci odpisów amortyzacyjnych. Nakłady na ulepszenie obcego środka trwałego definiuje się jako inwestycję w obcych środkach trwałych. Inwestycje w obcych środkach trwałych to ogół działań (nakładów) podatnika odnoszących się do niestanowiącego jego własności środka trwałego, które zmierzają do jego ulepszenia, tzn. polegają na jego przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji albo polegają na stworzeniu składnika majątku mającego cechy środka trwałego. Na wartość początkową inwestycji w obcym środku trwałym będą się składać wszelkie wydatki poniesione na ulepszenie obcego środka trwałego. Do wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym nie wlicza się czynszu za najem obcego środka trwałego, czynsz nie wpływa bowiem w żaden sposób na ulepszenie cudzego składnika majątku i stanowi on koszt na zasadach ogólnych. Jeżeli chodzi o amortyzację inwestycji w obcym środku trwałym to na gruncie przepisów podatkowych podatnik ma prawo do indywidualnego ustanowienia stawek amortyzacji, jednak w wypadku inwestycji w obcych budynkach lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat. Jak widać, również w sytuacji, kiedy nie jest się właścicielem lokalu, w którym prowadzony jest gabinet, istnieją szerokie możliwości zaliczania dokonywanych wydatków do kosztów bezpośrednio lub poprzez ich amortyzację.

### Rodzinne podwójne rozliczenie amortyzacji

Bywa tak, że nieruchomości, które są wykorzystywane przy prowadzeniu działalności leczniczej, były nabyte już lata temu, a wartość ich nabycia w żaden sposób nie przystaje do obecnych realiów i w żaden sposób nie przedstawia wartości rynkowej nieruchomości lub wartość początkowa nieruchomości została już skonsumowana przez wieloletnie odpisy. Otóż pojawiające się ostatnio pozytywne interpretacje podatkowe wskazują na ujawnienie się bezpiecznej ścieżki, która poprzez darowiznę członkowi rodziny umożliwi ponowną amortyzację zamortyzowanego środka trwałego lub wprowadzenie go do ewidencji wg wartości rynkowej. Oczywiście, jak to zwykle bywa, diabeł tkwi w szczegółach, jednak należy wskazać, że dla branży medycznej może oznaczać to zupełnie legalną drogę do zmniejszenia obciążeń fiskalnych.