

PAWEŁ BORSZOWSKI
ORCID: 0000-0003-3570-2101
Uniwersytet Wrocławski

STAWKA PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI DLA BUDYNKÓW (ICH CZĘŚCI) ZWIĄZANYCH Z UDZIELANIEM ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH (DZIAŁALNOŚĆ W ZAKRESIE PROWADZENIA APTEK)

Abstrakt: W artykule poddano analizie konstrukcję normatywną preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości. Chodzi o stawkę podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Konstrukcja ta składa się w rezultacie z dwóch elementów, to jest, po pierwsze, tego, który można określić jako związaną z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, a po drugie, zwrotu doprecyzowującego. Zwrot doprecyzowujący dotyczy przesłanki zajęcia przez podmioty udzielające tych świadczeń zdrowotnych. Rozważania te pozwoliły na odniesienie się do istotnego zagadnienia, to jest — relacji tak określonej stawki podatku do działalności w zakresie prowadzenia aptek. Stawka ta nie może mieć zastosowania do działalności w zakresie prowadzenia aptek między innymi z tego względu, że wynika to z samej treści ustawy podatkowej, a ponadto — z odniesienia do pojęcia świadczenia zdrowotnego. W artykule sformułowano także postulaty zmiany sposobu regulacji tej stawki podatku od nieruchomości.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości, stawka podatku, działalność aptek

1. UWAGI OGÓLNE

Jednym z istotnych zagadnień w obszarze regulacji podatku od nieruchomości jest opodatkowanie budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Jest to zagadnienie istotne zarówno z punktu widzenia teorii, jak i praktyki podatkowej. Chodzi bowiem, z jednej strony, o odpowiedź na pytanie, w jaki sposób ustalić zakres znaczeniowy odpowiadający ustawowemu sformułowaniu, w ramach którego normodawca wykorzystuje charakterystyczną dla całej konstrukcji podatku od nieruchomości relację związania z określoną działalnością, a zatem w tym przypadku — udzielaniem świadczeń zdrowotnych. Z drugiej zaś strony, należy zauważyć, że poprzez zastosowanie tej regulacji z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach

i opłatach lokalnych¹ ustawodawca wprowadza *de facto* preferencyjną stawkę podatkową, co ma niewątpliwie istotne znaczenie zarówno dla funkcjonowania określonych podatników, jak również budżetów gmin.

Trzeba bowiem zauważyć, że wykorzystanie przez ustawodawcę w tym przypadku sformułowania opartego na określeniu nieostrym odnoszącym się do związania z działalnością gospodarczą może w praktyce podatkowej powodować wątpliwości dotyczące w rezultacie zakresu owego związania, a tym samym odniesienia tego wyrażenia ustawowego do przykładowo działalności w zakresie prowadzenia aptek. Należy bowiem nadmienić, że analizowane wyrażenie, na którym ustawodawca podatkowy opiera tę preferencyjną stawkę podatkową, jest jednym z przykładów ujęcia przez normodawcę podatkowych skutków działalności gospodarczej. Stąd też prawodawca wykorzystuje w tym przypadku zwrot, który jest potwierdzeniem dążenia w pewnym sensie do zapewnienia elastyczności przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie trzeba mieć jednakże na względzie konieczność „dopasowania” tej elastyczności do wymogów wynikających z administracyjnoprawnej metody regulacji w prawie podatkowym i zasady wyłączności regulacji ustawowej podatku².

Celem niniejszego opracowania jest zatem wskazanie sposobu rozumienia zwrotu normatywnego, na podstawie którego ustawodawca wprowadził stawkę podatkową podatku od nieruchomości w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l.

2. KONSTRUKCJA NORMATYWNA STAWKI Z ART. 5 UST. 1 PKT 2 LIT. D U.P.O.L.

Jak zauważono, konstrukcja normatywna stawki podatku od nieruchomości wyrażonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. jest oparta na „relacji związania” charakterystycznej dla całej regulacji tego podatku, gdzie ustawodawca wprowadził definicję gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Posłużenie się takim zabiegiem legislacyjnym należy kwalifikować jako potwierdzenie dążenia przez ustawodawcę do pewnego kompromisu pomiędzy wartością elastyczności prawa odniesioną do unormowań prawa podatkowego i wartością pewności tego prawa. Normatywnym wyrazem tego kompromisu jest niewątpliwie definicja legalna gruntów budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wprowadzona w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Definicję tę można bowiem określić jako ograniczającą nieostrość przepisów prawa podatkowego³. Jednocześnie należy również podkreślić, że mimo

¹ T.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 70 (dalej: u.p.o.l.).

² Zgodnie z art. 217 *Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku* (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483).

³ W kwestii tej definicji P. Borszowski, *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1, Warszawa 2019, s. 76 i n.

wprowadzenia takiego typowego środka techniki legislacyjnej, który ma postać definicji legalnej, nadal powstają istotne wątpliwości co do zakresu jej rozumienia, czego wyraźnym potwierdzeniem jest wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 roku (SK 39/19)⁴. Wątpliwości te są bowiem konsekwencją dynamiki rozwoju rzeczywistości społeczno-gospodarczej, której skutki ustawodawca stara się ujmować w języku ustaw podatkowych. Jednakże regulacje podatkowe nie zawsze „wytrzymują próbę czasu”, gdyż tradycyjna relacja pomiędzy rozwojem prawa a rozwojem rzeczywistości społeczno-gospodarczej w obszarze prawa podatkowego nabiera szczególnego wymiaru. Stąd też można stwierdzić pewne opóźnianie się rozwiązań tego prawa w stosunku do dynamiki rozwoju tej rzeczywistości, czego przykładem jest chociażby przywołana definicja legalna z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

W przypadku stawki podatkowej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie definicji legalnej. Jednocześnie należy mieć na uwadze przede wszystkim to, że na konstrukcję tej stawki składają się dwa uzupełniające się zakresy. Pierwszy z nich, który możemy nazwać wyjściowym, dotyczy budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej. Kwalifikacja tego zakresu jako wyjściowego jest konsekwencją zarówno ustawowego sformułowania w początkowej części tego unormowania, ale jednocześnie celu regulacji. Chodzi bowiem o wskazanie tych sytuacji, które można objąć zbiorczym określeniem stawek dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej. Preferencja ustawowa w ramach tej stawki podatkowej jest więc motywowana udzielaniem tego typu świadczeń.

Drugi z umownie wyróżnionych zakresów możemy nazwać dookreślającym. W ramach bowiem stosunkowo szeroko wyrażonego zakresu związania z udzielaniem świadczeń zdrowotnych chodzi o te, które są zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń. Zastosowanie obu tak wyróżnionych zakresów pozwala w konkretnym przypadku wskazać na obowiązującą stawkę. Można w tym względzie przyjąć założenie, że także poprzez taką konstrukcję analizowanej stawki podatkowej ustawodawca stara się zapewnić niezbędny kompromis pomiędzy wartością elastyczności przepisów prawa podatkowego, którą realizuje poprzez wprowadzenie tak określonej relacji związania z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, i wartością pewności tego prawa wyrażoną poprzez jej doprecyzowanie w końcowej części art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l.

⁴ W wyroku tym Trybunał stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Stąd też w praktyce podatkowej konieczne staje się poszukiwanie kryteriów mających potwierdzić zakres związania z prowadzoną działalnością gospodarczą.

3. OBSZAR POJĘCIOWY ZWIĄZANIA Z UDZIELANIEM ŚWIADCZEŃ ZDROWOTNYCH (ZAKRES WYJŚCIOWY)

Ustawodawca podatkowy nieprzypadkowo zatem posługuje się takim sformułowaniem, poprzez które wprowadza szeroki obszar pojęciowy. Skoro bowiem chodzi o budynki lub ich części związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, zaś prawodawca nie posługuje się konkretnym rodzajem związku, a więc przykładowo bezpośrednim, nie można w związku z tym, w ramach ustalania obszaru pojęciowego odpowiadającego temu wyrażeniu, eliminować takich sytuacji, które będą kwalifikowane jako pośrednio związane z udzielaniem tych świadczeń. Kluczowe bowiem dla tego zakresu wyjściowego stają się dwa elementy, to jest — związanie danego budynku lub jego części z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, a także kwalifikacja tych świadczeń przez przepisy o działalności leczniczej. Normatywne sformułowanie odnoszące się do przepisów o tej działalności oznacza, że ustawodawca podatkowy nie skorzystał z pewnego stopnia swojej autonomii poprzez wprowadzenie własnej definicji tego pojęcia, co jest prawidłowym rozwiązaniem z punktu widzenia systemu prawnego, a zatem w zgodzie z zupełnością i spójnością tego systemu⁵. Należy zatem zastosować definicję świadczenia zdrowotnego określoną w art. 2 ust. 1 pkt 10 Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej⁶. Chodzi zatem o budynki lub ich części związane z udzielaniem tych świadczeń zdrowotnych, które zostały wymienione w przepisach niniejszej ustawy. Jednocześnie należy podkreślić, że posłużenie się szerokim sformułowaniem odnoszącym się do relacji związku nie powinno być rozumiane w taki sposób, aby doprowadzić do „oderwania” budynku czy też jego części od udzielania danego świadczenia zdrowotnego. Inaczej mówiąc, nie należy tego ustawowego sformułowania rozumieć w taki sposób, aby objąć jego zakresem znaczeniowym budynki lub ich części, w których nie są wykonywane świadczenia zdrowotne, jeżeli można ustalić jakikolwiek związek danego budynku (jego części) z udzielaniem świadczenia zdrowotnego w innym budynku. Ustawowe sformułowanie, na którym opiera się analizowana stawka podatkowa, dotyczy bowiem związku z udzielaniem świadczenia zdrowotnego rozumianego w taki sposób, aby konkretne świadczenie zdrowotne było udzielane z wykorzystaniem budynku lub jego części. Przy czym związek ten pozwala na pewne rozszerzenie możliwości zastosowania tej stawki nie tylko na te części budynku, w których

⁵ Na temat autonomii prawa podatkowego R. Mastalski, *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.

⁶ T. j. Dz.U. z 2023 r. poz. 991. Zgodnie z tą regulacją świadczenie zdrowotne to działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania. Przy czym ustawodawca w przepisach tej ustawy wskazuje na rodzaje świadczeń zdrowotnych w ramach określenia działalności leczniczej, to jest — zgodnie z art. 8 tej ustawy chodzi o 1) stacjonarne i całodobowe świadczenia zdrowotne: a) szpitalne, b) inne niż szpitalne, 2) ambulatoryjne świadczenia zdrowotne.

jest udzielane dane świadczenie zdrowotne, lecz także na pozostałe jego części. Należy bowiem podkreślić, że nie chodzi jedynie o związek z udzielaniem danego świadczenia zdrowotnego, lecz taki, który „rozciega się” na dany budynek lub jego część. Dlatego też ten umownie określony zakres wyjściowy został doprecyzowany w orzecznictwie sądów administracyjnych⁷.

4. ZAKRES DOPRECYZOWUJĄCY

Jak podkreślono, stosunkowo szeroki obszar znaczeniowy odpowiadający pojęciu budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych został doprecyzowany przez ustawodawcę z wykorzystaniem innej, także charakterystycznej relacji dla tego podatku, to jest — relacji zajęcia. W tym zatem przypadku chodzi o takie budynki, czy też ich części, które nie tylko są związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, lecz jednocześnie zajęte przez podmioty udzielające tychże. Wykorzystanie przez ustawodawcę w ramach jednej konstrukcji stawki podatkowej dwóch charakterystycznych relacji dla podatku od nieruchomości jest rozwiązaniem prawidłowym i odpowiadającym wymogom techniki legislacyjnej, biorąc pod uwagę zarówno zapewnienie niezbędnego stopnia elastyczności przepisów prawa podatkowego, jak również jej ograniczenia poprzez przesłankę zajęcia budynku lub jego części przez konkretny podmiot, który udziela świadczenie zdrowotne.

Jednakże mając na względzie wątpliwości interpretacyjne powstające w ramach ścisłego rozgraniczenia tych dwóch relacji, które dotyczą ich odniesienia do działalności gospodarczej⁸, można pokusić się o stwierdzenie, że również w tym

⁷ W wyroku z dnia 11 grudnia 2020 roku (II FSK 1968/18) Naczelny Sąd Administracyjny zasadnie zatem stwierdził, że „przesłanka przedmiotowa z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. zostanie również spełniona w odniesieniu do pomieszczeń, które co prawda nie są wykorzystane bezpośrednio do działalności leczniczej, lecz z jej prowadzeniem są powiązane, a zatem jej pośrednio służą” (LEX nr 3122021).

⁸ Z tego też względu granica obszaru znaczeniowego pojęć zajęty i związany z prowadzeniem działalności gospodarczej jest coraz trudniejsza do uchwycenia. Warto zatem w tym zakresie przywołać wyrok NSA z 15 grudnia 2021 roku (III FSK 4059/21, nsa.gov.pl), gdzie Naczelny Sąd Administracyjny doprecyzował pojęcie związania z działalnością gospodarczą, uznając, że „za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 Ustawy z dnia 12 stycznia 2021 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.) można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie:

1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 551 Kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej

lub

przypadku mogą pojawiać się problemy interpretacyjne dotyczące rozgraniczenia obszarów tych dwóch wyrażen. Przy czym wydaje się, że w mniejszym stopniu z uwagi na to, że w tym przypadku ustawodawca posługuje się jedynie relacją zajęcia i związania, którą nie odnosi do jednorodnych wyrażen w takim sensie, jaki czyni to w przypadku zajęcia i związania z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Sformułowanie ustawowe, poprzez które możemy wyróżnić zakres doprecyzowujący, odnosi się zatem do budynków lub ich części zajętych przez podmioty, udzielając świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej. Stąd też dopiero spełnienie zakresu doprecyzowującego pozwala na zastosowanie tej preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości. Trzeba również zauważyć, że w ramach tej regulacji ustawodawca nie posługuje się relacją zajęcia kwalifikowaną poprzez działalność gospodarczą, co jest charakterystyczne dla art. 2 ust. 2 u.p.o.l. W tym bowiem przypadku normodawca odnosi się do zajęcia tych budynków lub ich części przez podmioty udzielające tych świadczeń. Zajęcie przez podmioty udzielające tych świadczeń jest pewnym stanem obiektywnym, który już zaistniał i jest realizowany. Nie można zatem zastosować tej obniżonej stawki podatkowej w odniesieniu do takich budynków lub ich części, co do których planowane jest zajęcie, a zatem są niejako przygotowywane do czynności zajęcia. Jednocześnie stawka ta nie będzie miała zastosowania również do tych sytuacji, gdy zajęcie przez konkretny podmiot miało charakter krótkotrwały i nie jest realizowane. Ustawodawca nie wprowadził dodatkowego wymogu, poprzez który określił chociażby wymóg trwałego zajęcia przez podmioty udzielające konkretnych świadczeń. Niemniej jednak, zajęcie budynku lub jego części przez dany podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych nie powinno mieć wyłącznie charakteru formalnego w takim znaczeniu, że zainicjowało ten stan, który nie jest już realizowany.

Przykładowo określony podmiot dokonał takiego zajęcia, jednakże w trakcie roku podatkowego zaprzestał udzielania świadczeń zdrowotnych, „pozostawiając”

2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej,

lub

3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.

— są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

albo

— mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

budynek bądź jego części. Nie sposób wówczas przyjąć, że w dalszym ciągu budynek, czy też jego część, jest zajęty przez podmiot udzielający takich świadczeń. Dla takiej sytuacji można przyjąć co najwyżej przesłankę uwzględniającą, że zajęcie przez określony podmiot już było i nie jest kontynuowane, a zatem brak możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej.

Nie można przy tym wyłączyć z możliwości zastosowania tej stawki takich sytuacji, gdy dane świadczenie zdrowotne czy też różne świadczenia zdrowotne nie są realizowane w sposób ciągły. Trzeba bowiem mieć na uwadze również to, że decydujące znaczenie będzie miał rodzaj danego świadczenia zdrowotnego, które w rezultacie implikuje potencjalną możliwość zastosowania tej obniżonej stawki podatkowej. Należy bowiem ponownie zauważyć, że chodzi w tym przypadku o zajęcie przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych, stąd też mimo że zwrot dotyczący tych świadczeń został umieszczony w końcowej części tej regulacji, będzie miał przesądzające znaczenie. Inaczej mówiąc, nie należy brać w tym przypadku pod uwagę sytuacji, gdy dany podmiot jedynie spełnia status takiego, który udziela świadczeń zdrowotnych, lecz udzielenie tych świadczeń przy wykorzystaniu budynku lub jego części. Z jednoczesnym zastrzeżeniem, że z uwagi na istotę sformułowania tej stawki, gdzie chodzi o budynki lub ich części związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, opodatkowanie zgodnie z nią będzie miało miejsce nie tylko w przypadku tych części budynku, gdzie konkretne świadczenie jest udzielane, lecz także pozostałych, o ile są z tym związane.

5. DZIAŁALNOŚĆ W ZAKRESIE PROWADZENIA APTEK A ZASTOSOWANIE PREFERENCYJNEJ STAWKI PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

Z uwagi na ustawowe sformułowanie stawki podatkowej zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d u.p.o.l. w praktyce pojawiają się wątpliwości co do możliwości jej przyjęcia również dla budynków lub ich części, w których są prowadzone apteki. Wątpliwości te mogą być konsekwencją, po pierwsze, określonego sformułowania w ustawie podatkowej wskazującej na związek z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, po drugie zaś — samej definicji apteki stosownie do art. 86 ust. 1 Ustawy z dnia 6 września 2001 roku. Prawo farmaceutyczne⁹. Zgodnie z tą regulacją apteka jest placówką ochrony zdrowia publicznego, w której osoby uprawnione świadczą w szczególności usługi farmaceutyczne, o których mowa w ust. 2. Należy w związku z tym zauważyć, że w definicji tej ustawodawca posługuje się szerokim zakresowo sformułowaniem, wskazując na świadczenie w szczególności usług farmaceutycznych. Jednakże potencjalne wątpliwości co do możliwości objęcia preferencyjną stawką podatkową budynków, czy też ich części, w których

⁹ T.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2301.

prowadzone są apteki, można usunąć poprzez zastosowanie art. 86 ust. 2 prawa farmaceutycznego. Jest to regulacja, poprzez którą ustawodawca w rezultacie wprowadza dodatkowe rozwiązanie legislacyjne doprecyzowujące definicję legalną apteki. Stosownie zatem do tego unormowania prawodawca zastrzegł nazwę apteki wyłącznie dla określonych czynności¹⁰. Warto zauważyć, że również kolejne rozwiązanie normatywne, poprzez które prawodawca wskazuje, że w aptekach ogólnodostępnych mogą być świadczone inne usługi związane z ochroną zdrowia, jest także potwierdzeniem braku możliwości zastosowania tej obniżonej stawki podatku od nieruchomości. Z jednej bowiem strony, trzeba podkreślić, że ustawodawca kolejny raz posługuje się szerokim zakresowo wyrażeniem inne usługi, jednakże wiąże je z ochroną zdrowia, a ponadto w art. 86 ust. 2b tej ustawy doprecyzowano, jakie usługi obejmuje to pojęcie¹¹.

Należy zatem stwierdzić, że zakres pojęciowy budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych, dla których ustawodawca przewidział obniżoną wysokość stawki podatku od nieruchomości, nie może mieć zastosowania do działalności w zakresie prowadzenia aptek, gdyż, po pierwsze, wynika to z samej treści ustawy podatkowej, po drugie, z odniesienia do pojęcia świadczenia zdrowotnego, które zostało sprecyzowane w ustawie o działalności leczniczej, a po trzecie, z rozwiązań przyjętych już w samym prawie farmaceutycznym. Brak możliwości zastosowania stawki obniżonej dla budynku, w którym prowadzona jest apteka, potwierdził również Naczelny Sąd Administracyjny w najnowszym orzecznictwie (wyrok NSA z 23 sierpnia 2022 roku, sygn. akt III FSK 807/21).

6. PODSUMOWANIE

Wprowadzenie przez ustawodawcę podatkowego pewnej preferencji w podatku od nieruchomości poprzez obniżoną stawkę podatkową dla budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych wymaga w praktyce podatkowej precyzyjnego ustalenia jej zakresu. Pomimo bowiem potencjalnego „otwarcia” możliwości jej zastosowania do wielu różnych sytuacji, które można objąć umownie określeniem związania z udzielaniem świadczeń zdrowotnych,

¹⁰ Zgodnie zatem z art. 86 ust. 2 nazwa apteka zastrzeżona jest wyłącznie dla miejsca sprawowania opieki farmaceutycznej, o której mowa w art. 4 ust. 2 Ustawy z dnia 10 grudnia 2020 roku o zawodzie farmaceuty (Dz. U. z 2022 r., poz. 1873), świadczenia usług farmaceutycznych, o których mowa w art. 4 ust. 3 tej ustawy, i wykonywania zadań zawodowych, o których mowa w art. 4 ust. 4 pkt 1, 2, 4–10 i 13–16 tej ustawy.

¹¹ Zgodnie z art. 86 ust. 2b prawa farmaceutycznego inne usługi związane z ochroną zdrowia obejmują

- 1) monitorowanie procesu leczenia farmakologicznego stałych pacjentów apteki;
- 2) doradztwo w samolecznictwie farmakologicznym pacjentów w oparciu o produkty wydawane bez recepty.

ustawodawca ograniczył możliwość jej zastosowania. Normatywne ograniczenie zastosowania tej stawki nastąpiło poprzez odniesienie do takiego zachowania podmiotów, których skutki należy zakwalifikować jako zajęcie budynku czy też jego części przez podmioty udzielające tych świadczeń. Ustawowe zatem ograniczenie tej stawki oznacza, że w konkretnym przypadku nie odnosi się ona do budynku lub jego części, gdzie prowadzona jest apteka.

Biorąc pod uwagę zabieg legislacyjny, jaki wykorzystał w tym przypadku ustawodawca podatkowy, a zatem połączenie dwóch charakterystycznych relacji dla podatku od nieruchomości w jednym przypadku odnoszącym się do stawki podatkowej, mogą jednakże powstawać problemy interpretacyjne dotyczące ścisłego ustalenia granicy pomiędzy zastosowanymi pojęciami. Uwzględniając zatem charakterystyczne dla całego prawa podatkowego jego powiązanie z obrotem gospodarczym, należałoby zastanowić się nad podjęciem próby zdefiniowania takich sytuacji, które będą wypełniały pojęcie budynków lub ich części związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych. W tym względzie być może warto byłoby zastąpić relację „zajęcia na”, wskazując konkretne zachowania podmiotów.

REAL ESTATE TAX RATE FOR BUILDINGS (PARTS THEREOF) RELATED TO THE PROVISION OF HEALTH SERVICES (ACTIVITIES IN THE FIELD OF RUNNING PHARMACIES)

Summary

The article analyzes the normative structure of the preferential real estate tax rate. This concerns the real estate tax rate for buildings or their parts related to the provision of health services. This structure consists of two elements, i.e. firstly, one that can be described as related to the provision of health services, and secondly, a clarifying phrase. The clarifying phrase concerns the condition for seizure by entities providing these health services. These considerations made it possible to refer to an important issue, i.e. the relationship of such a tax rate to the activity of running pharmacies. This rate cannot apply to activities related to running pharmacies, reasons for which include the fact that it results from the content of the tax act itself and, moreover, from the reference to the concept of health benefits. The paper also formulates demands for changing the method of regulating this property tax rate.

Keywords: real estate tax, tax rate, pharmacy operations

BIBLIOGRAFIA

Borszowski P., *Definicja legalna służąca ograniczeniu obszaru nieostrości w prawie podatkowym (założenia modelu)*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1, Warszawa 2019.

Mastalski R., *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 10.