

[REDAKTOWANE]  
[REDAKTOWANE]  
[REDAKTOWANE]  
[REDAKTOWANE]

PL.II. 0550-1/2010

Olsztyn dnia 30.09.2010r.

### PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Olsztyn działając na podstawie art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 z późn. zm.), w związku ze złożonym wnioskiem strony o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu stosowania przepisów prawa podatkowego

uznaje za nieprawidłowe stanowisko [REDAKTOWANE]  
[REDAKTOWANE] zaprezentowane we wniosku z dnia 10.08.2010r. o wydanie wiążącej interpretacji prawa podatkowego.

### UZASADNIENIE

W dniu 10.08.2010r. [REDAKTOWANE]  
wystosował do organu podatkowego pismo, w którym zwrócił się z prośbą o wydanie wiążącej interpretacji podatkowej związanej z zakwalifikowaniem pomieszczeń apteki szpitalnej do właściwej stawki podatku od nieruchomości. W ocenie wnioskodawcy apteka jako część nieruchomości zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, jest objęta w całości preferencyjną stawką podatku od nieruchomości (stawką zawartą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit.d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych). Wyżej wskazane stanowisko strony wynika z wykładni art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej. Dokonując analizy w/w przepisu strona uznała, iż przechowywanie, przygotowanie i wydawanie leków wchodzi w zakres leczenia.

Mając na uwadze powyższe organ podatkowy zważa co następuje.

Zgodnie z dyspozycją zawartą w art. 14j w związku z art. 14 b ustawy – ordynacja podatkowa stosowanie do swej własności wójt, burmistrz, prezydent miasta na pisemny wniosek zainteresowanego wydaje interpretacje indywidualne.

Na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d, budynki lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych korzystają z odrębnej stawki podatku od nieruchomości. Wyżej wskazana stawka podatkowa jest „preferencyjna” w stosunku do generalnej stawki obowiązującej przedsiębiorców zawartej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z definicją zawartą w art. 1 a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych za budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznaje się budynki będące w posiadaniu przedsiębiorcy.

Dla wyjaśnienia jakie części budynku mogą korzystać z w/w preferencji niezbędne jest wskazanie co należy rozumieć przez świadczenie zdrowotne. Definicja „świadczeń zdrowotnych” jest zawarta w art. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jednolity Dz. U. z 2007 roku nr 14, poz. 89 z późn. zm.). Zatem przez świadczenie zdrowotne należy rozumieć działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające wprost z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania. W szczególności są to działania związane z:

- 1) badaniem i poradą lekarską;
- 2) leczeniem;
- 3) badaniem i terapią psychologiczną;
- 4) rehabilitacją leczniczą;
- 5) opieką nad kobietą ciężarną i jej płodem, porodem, położeniem oraz nad noworodkiem;
- 6) opieką nad zdrowym dzieckiem;
- 7) badaniem diagnostycznym, w tym z analityką medyczną;
- 8) pielęgnacją chorych;
- 9) pielęgnacją niepełnosprawnych i opieką nad nimi;
- 10) opieką paliatywno-hospicyjną;
- 11) orzekaniem i opiniowaniem o stanie zdrowia;
- 12) zapobieganiem powstawaniu urazów i chorób poprzez działania profilaktyczne oraz szczepienia ochronne;

- 13) czynnościami technicznymi z zakresu protetyki i ortodoncji;
- 14) czynnościami z zakresu zaopatrzenia w przedmioty ortopedyczne i środki pomocnicze.

W tym miejscu należy wyjaśnić znaczenie pojęcia „budynek lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych”. Używając określenia „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczeń zdrowotnych” ustawodawca uzależnił możliwość zastosowania preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości, od faktycznego zajęcia na usługi świadczeń zdrowotnych. Przy różnicowaniu stawek w podatku od nieruchomości ustawodawca w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych posługuje się również pojęciem „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Z wyżej przytoczonych okoliczności wynika, iż pierwsze z użytych pojęć ma znacznie węższy zakres od drugiego. Tak więc dla zakwalifikowania danego budynku jako zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych (objęcia go stawką preferencyjną) konieczne jest faktyczne zajęcie na usługi medyczne. Podobne stanowisko jest prezentowane w orzecznictwie. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 8 lipca 2009 roku (sygn. I SA/Sz 326/08) pomieszczenia o charakterze administracyjnym, gospodarczym i socjalnym nie podlegają opodatkowaniu preferencyjną stawką podatku od nieruchomości określoną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, albowiem nie są zajęte na wykonywanie świadczeń zdrowotnych. Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (z dnia 27 czerwca 2006 roku sygn. II FSK 1005/05), w którym stwierdzono, iż nie wystarczy sam związek budynku lub jego części z działalnością polegającą na udzielaniu świadczeń zdrowotnych aby było możliwe zastosowanie preferencyjnej stawki. W ocenie Sądu budynek lub jego część musi służyć wykonywaniu działalności, a więc muszą w nim być wykonywane świadczenia zdrowotne.

W ocenie organu podatkowego usługi świadczone przez apteki nie są usługami świadczonymi w zakresie świadczeń zdrowotnych. Zgodnie z art. 86 ustawy z dnia 6 września 2001r. Prawo farmaceutyczne (tekst jednolity Dz. U. z 2008 roku Nr 45, poz. 271 z późn. zm.) apteka jest placówką ochrony zdrowia publicznego, w której osoby uprawnione świadczą w szczególności usługi farmaceutyczne. Natomiast zgodnie z § 2 wyżej powoływanego artykułu usługi farmaceutyczne obejmują:

- 1) wydawanie produktów leczniczych i wyrobów medycznych, określonych w odrębnych przepisach;

2) sporządzanie leków recepturowych, w terminie nie dłuższym niż 48 godzin od złożenia recepty przez pacjenta, a w przypadku recepty na lek recepturowy zawierający środki odurzające lub oznaczonej "wydać natychmiast" - w ciągu 4 godzin;

3) sporządzenie leków aptecznych;

4) udzielanie informacji o produktach leczniczych i wyrobach medycznych.

Zgodnie z art. 86 § 3 w odniesieniu do aptek szpitalnych usługą farmaceutyczną jest również:

1) sporządzanie leków do żywienia pozajelitowego;

2) sporządzanie leków do żywienia dojelitowego;

3) przygotowywanie leków w dawkach dziennych, w tym leków cytostatycznych;

4) wytwarzanie płynów infuzyjnych;

5) organizowanie zaopatrzenia szpitala w produkty lecznicze i wyroby medyczne;

6) przygotowywanie roztworów do hemodializy i dializy dootrzewnowej;

7) udział w monitorowaniu działań niepożądanych leków;

8) udział w badaniach klinicznych prowadzonych na terenie szpitala;

9) udział w racjonalizacji farmakoterapii;

10) współuczestniczenie w prowadzeniu gospodarki produktami leczniczymi i wyrobami medycznymi w szpitalu.

Wykładnia wyżej wymienionych przepisów daje podstawy do stwierdzenia, iż usługi świadczone przez apteki nie są usługami realizowanymi bezpośrednio w ramach świadczeń zdrowotnych. Wyżej wymienione akty prawne wprowadziły pojęcia odrębne dla „świadczeń zdrowotnych” oraz dla „usług farmaceutycznych”. Do takiego wniosku skłania również analiza § 1 § 2 oraz § 3 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 września 2002r. w sprawie wykazu pomieszczeń wchodzących w skład powierzchni podstawowej i pomocniczej apteki (Dz. U. z 2002r. nr 161, poz. 1338). Wyżej wymieniony akt prawny wskazuje jakie pomieszczenia wchodzą w skład apteki szpitalnej. Są to takie pomieszczenia jak w szczególności izba recepturowa, izba do sporządzania produktów homeopatycznych, archiwum czy też pomieszczenie do przygotowywania leków cytostatycznych. Żadne z wyliczonych w rozporządzeniu pomieszczeń nie jest związane bezpośrednio z wykonywaniem usług w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Jak wyżej nadmieniano aby móc zakwalifikować dane powierzchnie do preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości niezbędny jest związek bezpośredni z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Stanowisko organu podatkowego znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2006 roku (sygn. II FSK 1081/05). Sąd w sentencji w/w

wyroku orzekł, iż dla zakwalifikowania powierzchni do stawki preferencyjnej dotyczącej budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wykonywania świadczeń zdrowotnych niezbędne jest faktyczne zajęcie na udzielanie tego typu usług. Ponadto Sąd orzekł, iż usługi aptek nie są usługami w zakresie wykonywania świadczeń zdrowotnych.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę.

Jednocześnie informuje się, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

#### **POUCZENIE**

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Olsztyn. Skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Prezydenta Miasta Szczecin, do usunięcia naruszenia prawa. Termin do złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa wynosi 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o treści wydanej interpretacji. Termin na wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ takiej odpowiedzi nie udzieli, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.



## Wniosek o wydanie interpretacji w zakresie stawki podatku od nieruchomości

[REDAKTOWANA], działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) zwraca się z prośbą o wydanie interpretacji n/t wysokości stawki podatku od nieruchomości w zakresie dotyczącym pomieszczeń apteki szpitalnej.

### Stan faktyczny

W [REDAKTOWANA] funkcjonuje apteka szpitalna. Obecnie została ona przeniesiona do nowych pomieszczeń, o większym niż dotychczasowym metrażu. Apteka ta spełnia wymogi wynikające z aktualnych przepisów prawa, w tym zwłaszcza rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 26 września 2002 r. w sprawie wykazu pomieszczeń wchodzących w skład powierzchni podstawowej i pomocniczej apteki (Dz.U. nr 161 poz.1338) oraz rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 30 września 2002 r. w sprawie szczegółowych wymogów, jakim powinien odpowiadać lokal apteki (Dz.U. nr 171 poz. 1395).

W aptece jest utworzona pracownia leków cytostatycznych, w której odbywać się będzie przygotowywanie leków cytostatycznych (leków o dużej szkodliwości, służących do leczenia nowotworów płuc). Przed otwarciem tejże pracowni przygotowywanie tych leków odbywało się (i odbywać się będzie do czasu uruchomienia tejże pracowni) na oddziale chemioterapii nowotworów płuc.

W skład apteki wchodzi m.in. pracownię leków, magazyny leków i opakowań aptecznych, sprzętu jałowego i opatrunków, pomieszczenia sanitarne, socjalne i administracyjne dla pracowników apteki, korytarze. Łączna powierzchnia pomieszczeń nowej apteki wynosi 278,24m<sup>2</sup>.

## Stanowisko podatnika.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ppkt d) ustawy z dnia z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, niższa stawka podatku przewidziana jest dla budynków lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych. Istniejące orzecznictwo wyłącza z możliwości stosowania niższej stawki podatku od nieruchomości pomieszczenia administracyjne, gospodarcze i socjalne (tak m.in. wyrok NSA z dnia 20 lipca 2006 r., sygn. akt Nr II FSK 1101/05, wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2007 r., sygn. akt Nr II FSK 420/06). Jest to konsekwencją przyjętego ostatecznie przez sądy i doktrynę stanowiska, iż dla zastosowania tej stawki musi zachodzić związek bezpośredni pomieszczenia budynku (jego części) z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

W myśl art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej świadczeniem zdrowotnym są działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania, **w szczególności związane z leczeniem. W zakres leczenia wchodzi niewątpliwie przechowywanie, przygotowanie i wydawanie leków.** Dodać należy, że obowiązek np. przechowywania czy przygotowywania leków w aptece (a nie na oddziałach szpitala) wynika z ustawy z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne (Dz.U. z 2008r. nr 45 poz.271 ze zm.). Usługi farmaceutyczne wykonywane są przez magistrów i techników farmacji. Zakres zadań apteki określa w szczególności art. 86 Prawa farmaceutycznego.

Obowiązek utworzenia apteki szpitalnej w szpitalu liczącym więcej niż 150 łóżek przewiduje art. 20a ustawy z 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej.

Biorąc pod uwagę powyższe, podatnik stoi na stanowisku, że apteka, jako część nieruchomości zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych, objęta jest w całości preferencyjną stawką podatku od nieruchomości.

Załącznik:

a) dowód uiszczenia opłaty w wys. 40 zł

