

## Opinia prawna

### dot. podatku od nieruchomości, płaconego przez właścicieli aptek

\*

Pytanie: czy podmiot prowadzący aptekę może skorzystać ze stawki podatku od nieruchomości wskazanej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych z uwagi na zakwalifikowanie apteki jako działalności, której lokal związany jest z udzielaniem świadczeń zdrowotnych?

Odpowiedź: **TAK**

#### Uzasadnienie

1. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. 2019, poz. 1170 ze zm.): „*Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: od budynków lub ich części: **związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych** w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń - 5,25 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej*” (wedle aktualizacji z lipca 2022 r. – 5,87 zł).

Stawka ta jest preferencyjna względem stawki podstawowej dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, wynoszącej 25,74 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej (por. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) tej ustawy; wedle aktualizacji z lipca 2022 r. - 28,78 zł).

W kontekście tego powstaje pytanie: do którego rodzaju działalności należy zaliczyć prowadzenie apteki?

Na tym polu możliwe jest przyjęcie dwóch stanowisk. Wynika to z faktu, że prowadzenie apteki jest zarówno prowadzeniem działalności gospodarczej, jak działalnością, która polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych.

Apteka uprawniona jest do obrotu produktami leczniczymi i wyrobami medycznymi objętymi refundacją. Tego rodzaju działalność kwalifikowana jest przez ustawę o działalności leczniczej jako świadczenie zdrowotne „tradycyjne”, jak i świadczenie zdrowotne rzeczowe.

Apteki, które posiadają podpisane umowy z Narodowym Funduszem Zdrowia na wydawanie refundowanego leku, środka spożywczego specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobu medycznego na receptę, o której umowie mowa w art. 41 ust. 1 ustawy refundacyjnej, świadczą świadczenia zdrowotne i świadczenia zdrowotne rzeczowe (są one zdefiniowane w art. 5 pkt 37 i 40 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych). W aptece realizowane są świadczenia zdrowotne, o których mowa w art. 15 ust. 2 pkt 14, 17 i 18 ustawy o

świadczeniach zdrowotnych, czyli m.in. wydawanie leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych dostępnych w aptece na receptę.

Ponadto, zgodnie z art. 86 ust. 2 ustawy – Prawo farmaceutyczne: *„Nazwa apteka zastrzeżona jest wyłącznie dla miejsca sprawowania opieki farmaceutycznej, o której mowa w art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 10 grudnia 2020 r. o zawodzie farmaceuty (Dz. U. z 2021 r. poz. 97 i 1559), 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”*. Opieka farmaceutyczna – zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy o zawodzie farmaceuty – została zdefiniowana jako świadczenie zdrowotne.

Jeżeli w aptece wykonywane są szczepienia przeciwko wirusowi SARS-CoV-2, szczepienia ochronne przeciwko grypie, a także testy w kierunku COVID-19, wówczas apteka uzyskuje dodatkowy argument, aby zakwalifikować jej działalność, jako udzielanie świadczeń zdrowotnych. Definicja „świadczenia zdrowotnego” jest ujęta w art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy o działalności leczniczej. Pod pojęciem świadczeń zdrowotnych należy rozumieć „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”.

Zgodnie natomiast z art. 5 pkt 40 ustawy o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych za świadczenia zdrowotne uznaje się działanie służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich udzielania. Zgodnie z rzeczoną ustawą o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanej ze środków publicznych wykonywanie szczepień ochronnych należy do świadczeń na rzecz zachowania zdrowia, zapobiegania chorobom i wczesnego wykrywania chorób (art. 27 ust. 1 pkt. 7 tej ustawy).

Zgodnie z art. 86 ust. 8a ustawy – Prawo farmaceutyczne: *„W aptekach ogólnodostępnych, spełniających wymagania określone w przepisach wydanych na podstawie art. 97 ust. 5 i art. 98 ust. 5, mogą być przeprowadzane szczepienia ochronne zgodnie z przepisami ustawy z dnia 5 grudnia 2008 r. o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi”*.

**2. W związku z tym przedsiębiorca prowadzący aptekę mogą zwrócić się do właściwego organu podatkowego (gminy, miasta), aby określił wymiar podatku uwzględniając to, że apteka udziela świadczeń zdrowotnych.** Zgodnie z art. 6 ust. 7 ustawy *„Podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych, z zastrzeżeniem ust. 11, ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego”*.

W art. 6 ust. 6 ustawy wskazuje się, że *„Osoby fizyczne, z zastrzeżeniem ust. 11, są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu **informację** o nieruchomościach i obiektach budowlanych, **sporządzoną na formularzu według***

*ustalonego wzoru, w terminie 14 dni od dnia wystąpienia okoliczności uzasadniających powstanie albo wygaśnięcie obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości lub od dnia zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3”.*

Tym samym apteka może w złożonej deklaracji podatkowej wskazać mniejszy wymiar podatku dla apteki, uwzględniając ww. argumentację, bądź złożyć odwołanie od otrzymanej decyzji o określeniu wymiaru podatku, która nie ustanawia niżej stawki ze względu na niezakwalifikowanie apteki jako podmiotu udzielającego świadczeń zdrowotnych (wykorzystując wskazaną wyżej argumentację).

\*

**Opracował: Piotr Sędłak - radca prawny Dolnośląskiej Izby Aptekarskiej we Wrocławiu Wrocław, 19 kwietnia 2022 r.**

(aktualizacja z dnia 25.07.2023 r.)