

## Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 lutego 2016 r. (II FSK 3866/13)

**Teza:** Brak jest uzasadnionych podstaw do przyjęcia, że użyte w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. określenie „szpital” oznacza wyłącznie „szpital” w rozumieniu art. 2 pkt 9 u.d.l. i nie obejmuje tych podmiotów, które w innych ustawach określane są tym słowem.

### Streszczenie

Opracowanie zawiera krytyczne uwagi komentatorskie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lutego 2016 r. (II FSK 3866/13), a po części także do

poprzedzającego go wyroku sądu pierwszej instancji. Autor nie zgadza się z twierdzeniem, że pobyt w szpitalu uzdrowiskowym uprawnia do zwolnienia z opłaty uzdrowiskowej. Jego zdaniem sądy orzekające w tej sprawie nie dostrzegły zasadniczych różnic pomiędzy szpitalami uzdrowiskowymi a szpitalami „zwykłymi”. Autor zwraca uwagę na te różnice, dowodząc tym samym, że art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie powinien mieć zastosowania w stosunku do osób przebywających w szpitalach uzdrowiskowych.

## Abstract

The paper presents critical comments to the judgment of the Supreme Administrative Court of 25th February 2016 (II FSK 3866/13), and partly also to the preceding judgment of the first instance court. The author disagrees with the statement that a stay in a health resort hospital entitles the patient to be exempted from the health resort fee. In the author's opinion, courts adjudging in this case did not see the fundamental differences between health resort and "normal" hospitals. The author points out these differences, thus proving that Article 17 section 2 point 2 of the Act on Local Taxes and Fees should not apply to the persons staying in health resort hospitals.

**Słowa kluczowe:** opłata uzdrowska, szpital uzdrowski

**Keywords:** health resort fee, health resort hospital

I. Ogólnie trafne stwierdzenie, zgodnie z którym „W ostatnich latach daje się wyraźnie zauważyć, iż orzecznictwo sądów administracyjnych zapadające w sprawach podatkowych jest szczególnie niejedolite”<sup>1</sup> nie odzwierciedla rzeczywistości, gdy idzie o sposób rozumienia przez te sądy regulacji art. 17 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup>. W tej

<sup>1</sup> A. Małysz-Pilch, *Sądowa kontrola administracji publicznej w sferze podatków i opłat lokalnych*, [w:] B. Dolnicki, J.P. Tarno (red.), *Samorząd terytorialny w Polsce a sądowa kontrola administracji*, Warszawa 2012, s. 221.

<sup>2</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm. – dalej jako: u.p.o.l.

bowiem kwestii poglądy wyrażane przez poszczególne składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego są wyjątkowo jednomyślne. Nie inaczej jest na poziomie pierwszoinstancyjnym. Komentowany wyrok wpisuje się tym samym w jednolitą linię orzeczniczą, w myśl której posłużenie się przez ustawodawcę słowem „szpital” w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., bez jakiegokolwiek dookreślenia, nie stwarza podstaw do tego, by różnicować szpitale ze względu na rodzaj świadczonych usług, czy miejsce ich świadczenia. Naczelny Sąd Administracyjny uznał zatem, że osoby przebywające w „szpitalach uzdrowskich” są objęte zwolnieniem od opłaty uzdrowskiej z mocy ustawy. Niniejsze opracowanie zawiera krytyczne uwagi komentatorskie do tego wyroku, a po części także do poprzedzającego go wyroku sądu pierwszej instancji.

II. W dniu 3 stycznia 2013 r. Szpital Uzdrowskowo-Rehabilitacyjny w K., na który zostały nałożone obowiązki inkasenta, zwrócił się do Burmistrza Krynicy-Zdroju z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej opłaty uzdrowskiej. We wniosku zawarto pytanie: czy pobieranie opłaty uzdrowskiej od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę na oddziale rehabilitacji Szpitala Uzdrowskowo-Rehabilitacyjnego w K. jest zgodne z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych? Wnioskodawca stał na stanowisku, że odpowiedź organu powinna zawierać stwierdzenie o braku takiej zgodności. Podnosił, że

wykonuje działalność leczniczą w formie przewidzianej w art. 4 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej<sup>3</sup>. Wskazał ponadto na fakt, iż pacjenci oddziału rehabilitacji korzystają z leczenia na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych<sup>4</sup>.

W interpretacji indywidualnej z dnia 23 stycznia 2013 r. Burmistrz Krynicy-Zdroju uznał stanowisko strony za nieprawidłowe. W uzasadnieniu organ stwierdził, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera legalnej definicji szpitala. Odniósł się wobec tego do ustawy o działalności leczniczej, z której wywiódł, że pojęcia „szpital” i „szpital uzdrowiskowy” nie są tożsame. Obydwa pojęcia mają inną treść. Inne są także formy organizacyjne oraz podstawy ustrojowe funkcjonowania tych podmiotów. W oparciu o te ustalenia organ doszedł do wniosku, że zwolnienie określone w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. nie obejmuje szpitali uzdrowiskowych.

Po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa wnioskodawca złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, wnosząc o uchylenie interpretacji w całości oraz zasądzenie kosztów postępowania.

**III. Wyrokiem z dnia 16 lipca 2013 r.<sup>5</sup> Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uchylił zaskarżoną interpretację. Sąd pierwszej instancji uznał, że brak definicji pojęcia „szpital” w ustawie**

<sup>3</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 1638 ze zm. – dalej jako: u.d.l.

<sup>4</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 1793 ze zm.

<sup>5</sup> I SA/Kr 804/13, LEX nr 1378931.

o podatkach i opłatach lokalnych należy traktować jako zaniechanie ustawodawcy. Przypomniał, że już pod rządami ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej<sup>6</sup> występowały z tego powodu liczne spory, w szczególności pomiędzy organami podatkowymi a osobami przebywającymi w szpitalach uzdrowiskowych. Jednym z takich sporów była sprawa dotycząca strony skarżącej, rozstrzygnięta na jej korzyść wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 10 lutego 2010 r.<sup>7</sup>, a następnie wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 grudnia 2012 r.<sup>8</sup>, oddalającym skargę kasacyjną organu. Nawiązując do tego ostatniego orzeczenia Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie stwierdził, że argumentacja organu podatkowego w tej sprawie „abstrahuje od obowiązujących uregulowań prawnych, które rozróżniają poszczególne kategorie zakładów lecznictwa uzdrowiskowego, a ponadto u jej podłoża leżą nie tyle już nawet względy wykładni celowościowej, co raczej natury czysto fiskalnej podmiotu (gminy uzdrowiskowej) zainteresowanego w jak największych wpływach z tytułu opłaty uzdrowiskowej”.

Rozwijając tę myśl sąd pierwszej instancji wskazał na regulację art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych<sup>9</sup> (w brzmieniu obowiązującym w 2013 r.), zgodnie z któ-

<sup>6</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2007 r. Nr 14 poz. 89 ze zm. – dalej jako: u.z.o.z.

<sup>7</sup> I SA/Kr 1793/09, LEX nr 615881.

<sup>8</sup> II FSK 1217/10, LEX nr 1151290.

<sup>9</sup> Tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 879 ze zm. – dalej jako: „ustawa uzdrowiskowa”.

raż do zadań szpitala uzdrowiskowego należy<sup>10</sup> zapewnienie pacjentowi skierowanemu na leczenie uzdrowiskowe albo rehabilitację uzdrowiskową:

1. całodobowych świadczeń opieki zdrowotnej w warunkach stacjonarnych;
2. całodobowej opieki lekarskiej i pielęgniarskiej;
3. przewidzianych programem leczenia zabiegów;
4. korzystania z naturalnych surowców leczniczych oraz urządzeń lecznictwa uzdrowiskowego oraz
5. edukacji zdrowotnej.

W dalszej części wyводу Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie odwołał się do regulacji art. 15 ustawy uzdrowiskowej. Zestawienie treści tego przepisu z brzmieniem cytowanego wyżej art. 8 doprowadziło Sąd do wniosku, że organy podatkowe błędnie przyjęły, iż definicję „szpitala” z ustawy o działalności leczniczej stosuje się do definicji szpitala z ustawy uzdrowiskowej. Gdyby ustawodawcy zależało na wyeliminowaniu szpitali uzdrowiskowych ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., to – zdaniem WSA w Krakowie – przesądziłby tę kwestię wyraźnie, zmieniając w 2011 r. równoległe przepisami ustrojowymi dotyczącymi świadczeń leczniczych także i ustawę podatkową.

Końcowy fragment uzasadnienia wyroku zasługuje na przytoczenie *in extenso*: „Sąd zaznacza, że nie może akceptować sytuacji, gdy organy dążą do zmiany ustalonej w orzecznictwie sądów administracyjnych wykładni prze-

<sup>10</sup> Brzmienie tego przepisu nie uległo od tamtego czasu zmianie.

pisu podatkowego w oparciu o treść późniejszego przepisu ustawy z innej dziedziny niż prawo podatkowe, jeżeli ustawodawca milczy w tym zakresie i nie dokonuje równoległe zmian przepisów podatkowych. W ocenie orzekającego Sądu konstytucyjna zasada prawidłowej podatkowej legislacji wyrażona w art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP<sup>11</sup> powoduje, że jeżeli ustawodawca chce zmienić treść obowiązków podatkowych np. poprzez likwidację zwolnień podatkowych w kształcie ustalonym przez ustawy przepis prawa podatkowego jednolicie interpretowany dotychczas przez sądy administracyjne, to powinien precyzyjnie wyrazić swoją wolę w postaci zmiany ustawowej przepisu podatkowego. Organy podatkowe nie mogą natomiast zmieniać systemu prawa podatkowego w oparciu o wykładnię późniejszych zmian przepisów, do których ustawa podatkowa nie odsyła. Podatnik powinien mieć realną możliwość zorientowania się w prawopodatkowych skutkach nieustannych zmian przepisów dotyczących różnych dziedzin życia. Zasada *ignorantia iuris nocet* przy inflacji zmian prawa nie może być rozumiana w sposób stanowiący pułapkę dla podatników, którym ustawodawca nie wskazuje w sposób wyraźny celu i związku z obowiązkami podatkowymi nowelizacji prawa w innych dziedzinach niż prawo podatkowe”.

**IV.** Organ podatkowy oparł skargę kasacyjną od wyroku Sądu pierwszej instancji na zarzucie naruszenia prawa materialnego poprzez niewłaściwą wykładnię art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l.

<sup>11</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 79, poz. 483 ze zm.

w związku z art. 2 ust. 1 pkt 9, 11 i 12 u.d.l. oraz art. 2 pkt 10 ustawy uzdrowskiej. Jego zdaniem naruszenie polegać miało na przyjęciu – pomimo wyraźnego rozróżnienia na gruncie przepisów ustawy o działalności leczniczej „świadczeń szpitalnych” względem „stacjonarnych i całodobowych świadczeń zdrowotnych innych niż świadczenia szpitalne” oraz zdefiniowania w tej ustawie pojęcia „szpital” jako przedsiębiorstwa podmiotu leczniczego, w którym podmiot ten wykonuje działalność leczniczą w rodzaju świadczenia szpitalne – że szpital uzdrowski, który ewidentnie nie spełnia kryteriów określonych w art. 2 ust. 1 pkt 9 i 11 u.d.l., jest mimo to szpitalem w rozumieniu art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. Zdaniem organu takie naruszenie prawa materialnego skutkowało nieuprawnionym rozszerzeniem zakresu stosowania ulgi z art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l.

Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił tej argumentacji i wyrokiem z dnia 25 lutego 2016 r. skargę kasacyjną oddalił. Nie trzeba się wykazywać dużą spostrzegawczością, żeby zauważyć, że uzasadnienie tego orzeczenia zawiera bezrefleksyjne powielenie tez zawartych w uzasadnieniu wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 września 2015 r.<sup>12</sup> Z tego powodu nie wydaje się konieczna jego całościowa prezentacja. Wystarczy się ograniczyć do stwierdzenia, że wydając komentowany wyrok Naczelny Sąd Administracyjny po raz kolejny powtórzył formułkę, iż nie znajduje wystarczających argumentów przemawiających za zmianą dotychczas

12 II FSK 1781/13, LEX nr 1986235.

owego rozumienia przepisu prawa podatkowego, którym jest art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. Należy podkreślić, że uczynił to z pełną świadomością braku podstaw do uznawania świadczeń wykonywanych w szpitalu uzdrowskim za „świadczenia szpitalne” w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej. Sam bowiem przyznaje w końcowym fragmencie uzasadnienia wyroku, próbując uczynić z tego argument na poparcie swojego stanowiska, że pomimo wprowadzenia definicji pojęcia „szpital” w ustawie o działalności leczniczej, w systemie prawa pozostawiono tę nazwę w stosunku do podmiotów, które mogą nie odpowiadać definicji zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 9 u.d.l. w związku z art. 2 ust. 1 pkt 11 tej ustawy. Niedostateczna, w jego ocenie, aktywność ustawodawcy nie pozwala przyjąć, że regulując na nowo kwestie z zakresu ochrony zdrowia, chciał on jednocześnie zmienić w sposobie rozumienia art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa bowiem, że używając w wymienionym przepisie ustawy podatkowej określenia „szpital” ustawodawca ani nie odwołał się do jego rozumienia w ustawie o działalności leczniczej, ani też nie wyłączył z jego zakresu podmiotu o nazwie „szpital uzdrowski”. W świetle powyższego brak jest, zdaniem tego Sądu, uzasadnionych podstaw do przyjęcia, że użyte w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. określenie „szpital” oznacza wyłącznie „szpital” w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 9 u.d.l. i nie obejmuje tych podmiotów, które w innych ustawach określane są tym słowem.

**V.** Ocenę przedstawionego wyżej stanowiska WSA i NSA w tej sprawie warto poprzedzić stwierdzeniem, że niezależnie od występujących różnic poglądów na temat zasadności konstruowania *numerus clausus* podmiotów uprawnionych do uzyskania interpretacji, w literaturze przedmiotu nie jest kwestionowana legitymacja inkasentów w tym zakresie<sup>13</sup>. Wynika to z jasnego brzmienia art. 14p Ordynacji podatkowej<sup>14</sup>. W stanie faktycznym sprawy poza sporem pozostawał fakt, że Szpital Uzdrawiskowo-Rehabilitacyjny w K., na mocy uchwały Rady Miejskiej w Krynicy-Zdroju, został wyznaczony do pełnienia roli inkasenta, z zadaniem pobierania opłaty uzdrawiskowej od osób zakwaterowanych w tej placówce. Organ podatkowy nie mógł zatem uznać, że wnioskodawca nie należy do grona podmiotów „zainteresowanych” w uzyskaniu interpretacji (art. 14b o.p.). Wydając ją kierował się z kolei nad wyraz klarownymi w tej mierze definicjami, zamieszczonymi w ustawie o działalności leczniczej. Na ich podstawie doszedł do wniosku, że zwolnienie określone w art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. nie obejmuje osób zakwaterowanych w szpitalach uzdrawiskowych. Takie też stanowisko przedstawił w skardze kasacyjnej. Dla sądów obydwu instancji ważniejsze okazało się jednak wcześniejsze, pozbawione przekonującej argumentacji, orzecznictwo dotyczące tej materii aniżeli aktualne (klarowne) definicje.

<sup>13</sup> Zob. H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011, s. 162–163 oraz podana tam literatura.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.

**VI.** Jak zaznaczono na wstępie, w uzasadnieniach wyroków z tamtego okresu chętnie posługiwano się argumentem, że u podłoża takiej wykładni art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., która wyklucza objęcie zwolnieniem od opłaty osób przebywających w szpitalach uzdrawiskowych, „leżą nie tyle już nawet względy wykładni celowościowej, co raczej natury czysto fiskalnej podmiotu (gminy uzdrawiskowej) zainteresowanego w jak największych wpływach z tytułu opłaty uzdrawiskowej”<sup>15</sup>. Wydając wyrok w pierwszej instancji Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie także posłużył się tymi słowami, żeby uzasadnić odmówienie organowi podatkowemu racji w rozstrzyganym sporze. Naczelny Sąd Administracyjny nie zakwestionował słuszności tych stwierdzeń. Uzasadnia to postawienie tezy, iż jednym z zasadniczych motywów, którymi kierują się sądy administracyjne w swojej interpretacji art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. są źle pojęte względy słuszności. Sądy te wychodzą z błędnego założenia, że uprawnienie do pobierania opłaty uzdrawiskowej nie jest wynikiem starania (poniesienia wydatków) przez gminy uzdrawiskowe, lecz jest w istocie „darem natury”<sup>16</sup>.

W celu wyjaśnienia tej kwestii warto odwołać się do stwierdzeń Trybunału Konstytucyjnego zawartych w uzasadnieniu wyroku z 26 września 2013 r.<sup>17</sup> Można w nim m.in. przeczytać, że: „na podstawie art. 46 u.l.u. [ustawy uzdro-

<sup>15</sup> Zob. uzasadnienie następujących orzeczeń NSA: wyrok z 22 grudnia 2011 r., II FSK 1216/10, LEX nr 1094243; wyrok z 22 grudnia 2011 r., II FSK 1217/10, LEX nr 1151290.

<sup>16</sup> Taką tezę sformułował WSA w Szczecinie w uzasadnieniu wyroku z 5 listopada 2015 r., I SA/Sz 824/15, LEX nr 1935961.

<sup>17</sup> K 22/12, OTK ZU 2013, nr 7/A, poz. 95.

wiskowej z 2005 r. – dopisek S.Cz.] na gminy uzdrowiskowe został nałożony obowiązek realizacji dodatkowych zadań własnych. Niemniej jednak ustawodawca wyposażył gminy uzdrowiskowe w dodatkowe źródła dochodów, mające zapewnić możliwość realizacji owych dodatkowych zadań. Stosownie bowiem do art. 48 u.l.u. «[g]mina uzdrowiskowa w celu realizacji zadań, o których mowa w art. 46, ma prawo do pobierania opłaty uzdrowiskowej na zasadach określonych w przepisach odrębnych», zaś zgodnie z art. 49 u.l.u. gmina uzdrowiskowa realizująca zadania, o których mowa w art. 46, otrzymuje dotację z budżetu państwa w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy w rozumieniu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>18</sup> [...]. Ustawodawca, uwzględniając dodatkowe zadania własne gmin uzdrowiskowych, przewidział również dla nich dodatkowe źródła dochodów, wskazane w art. 48 i art. 49 ustawy o lecznictwie uzdrowiskowym”.

**VII.** Sądy administracyjne rozstrzygające spory powstałe na tle wykładni art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l. zdają się wychodzić z założenia, że nieznanne innym gminom źródło dochodów w postaci opłaty uzdrowiskowej jest wyrazem

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 198 ze zm.

szczególnego uprzywilejowania gmin uzdrowiskowych. Trudno bowiem w inny sposób wytłumaczyć utrzymywanie się linii orzeczniczej oderwanej od aktualnych (klarownych) definicji z ustawy o działalności leczniczej, opartej w sporej mierze na zagmatwanych regulacjach ustawy uzdrowiskowej, nieuwzględniającej całkowicie odmiennych warunków pobytu w szpitalu uzdrowiskowym (w stosunku do warunków pobytu w szpitalu „zwykłym”), a ponadto stwarzającej nierówne warunki konkurencji w branży hotelowo-sanatoryjnej.

W świetle powyższych stwierdzeń Trybunału Konstytucyjnego założenie o potrzebie ograniczania „nadmiernego fiskalizmu” gmin uzdrowiskowych, które najwyraźniej przyświeca sądom administracyjnym przy wykładni art. 17 ust. 2 pkt 2 u.p.o.l., należy uznać za pozbawione podstaw. Zgodnie z wolą ustawodawcy dochody z opłaty uzdrowiskowej oraz ściśle z nimi powiązane dochody z dotacji uzdrowiskowej mają służyć pokryciu wydatków przeznaczanych na realizację dodatkowych zadań własnych nałożonych na gminy uzdrowiskowe. Czas najwyższy, żeby Naczelny Sąd Administracyjny dostrzegł wskazany aspekt funkcjonowania gospodarki finansowej tych gmin i wyciągnął z tego właściwe wnioski.

## Bibliografia

Dzwonkowski H., [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa, Warszawa 2011

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 79, poz. 483 ze zm.

Małysz-Pilch A., Sądowa kontrola administracji publicznej w sferze podatków i opłat lokalnych, [w:] B. Dolnicki, J.P. Tarno, Samorząd terytorialny w Polsce a sądowa kontrola administracji, Warszawa 2012

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.

Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu

terytorialnego, tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 198 ze zm.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 1638 ze zm.

Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych, tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 879 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, tekst jedn.: Dz.U. z 2007 r. Nr 14 poz. 89 ze zm.