



## MINISTER FINANSÓW

Organ upoważniony do wydania interpretacji  
**Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu**

Adres do korespondencji  
**Izba Skarbowa w Poznaniu Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie**  
ul. Dekana 6  
64-100 Leszno

Telefon: (65) 611 19 00  
Fax: (65) 611 19 04

Leszno, dnia 29 marca 2011 r.

y

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2006 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko

przedstawione we wniosku z dnia 30 grudnia 2010 r. (data wpływu 31 grudnia 2010 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zwolnienia od podatku VAT usług wykonywania badań lekarskich i psychologicznych – **jest nieprawidłowe.**

### UZASADNIENIE

W dniu 31 grudnia 2010 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zwolnienia od podatku VAT usług wykonywania badań lekarskich i psychologicznych.

**W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.**

działalności:

- prowadzenie szeroko rozumianej profilaktyki w zakresie ochrony zdrowia,

Przedmiot

- inicjowanie działań zapobiegających szerszeniu się niekorzystnych skutków zdrowotnych mających związek z warunkami i charakterem pracy,
  - realizacja programów profilaktycznych wynikających z oceny stanu zdrowia pracujących,
  - propagowanie oświaty zdrowotnej,
  - prowadzenie ambulatoryjnej działalności leczniczej w zakresie podstawowej i specjalistycznej opieki zdrowotnej, stomatologii, rehabilitacji oraz diagnostyki.
- jest podatnikiem VAT czynnym.

Obowiązująca do dnia 31 grudnia 2010 r. treść załącznika nr 4 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), obejmowała zwolnieniem od podatku VAT „usługi w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej, z wyłączeniem usług weterynaryjnych”.

Od dnia 1 stycznia 2011 r. zwolnienie od podatku VAT w zakresie ochrony zdrowia, obejmować będzie „usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej”.

wykonuje badania lekarskie i/lub psychologiczne oraz pobiera opłaty:

1. Kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami oraz wykonujących pracę na stanowisku kierowcy - na podstawie Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawie badań lekarskich kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami (Dz. U. Nr 2, poz. 15), ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908 ze zm.), rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 1 kwietnia 2005 r. w sprawie badań psychologicznych kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami oraz wykonujących pracę na stanowisku kierowcy (Dz. U. Nr 69, poz. 622) oraz rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 7 lutego 2002 r. w sprawie warunków i trybu przeprowadzania badań lekarskich i psychologicznych w celu stwierdzenia istnienia lub braku przeciwwskazań zdrowotnych do wykonywania czynności inspektora transportu drogowego (Dz. U. Nr 12, poz. 117).
2. Osób ubiegających się lub posiadających pozwolenie na broń - na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 7 września 2000 r. w sprawie badań lekarskich i psychologicznych osób ubiegających się lub posiadających pozwolenie na broń (Dz. U. Nr 79, poz. 898) w związku z ustawą z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji (t. j. Dz. U. z 2004 r. Nr 52, poz. 525 ze zm.).
3. Osób ubiegających się lub posiadających prawo do wykonywania lub kierowania działalnością gospodarczą albo bezpośrednio zatrudnionych przy wytwarzaniu i obrocie materiałami wybuchowymi, bronią, amunicją oraz wyrobami o przeznaczeniu wojskowym lub policyjnym - na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 22 września 2002 r. (Dz. U. Nr 150, poz. 1246).
4. Kandydatów do objęcia urzędu sędziego - na podstawie ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz. U. Nr 98, poz. 1070 ze zm.), rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 marca 2002 r. w sprawie badań lekarskich i psychologicznych kandydatów do objęcia urzędu sędziego (Dz. U. Nr 26, poz. 263).
5. Pracowników zabezpieczenia technicznego i osób ubiegających się o wydanie licencji oraz posiadających licencję pracownika ochrony fizycznej - na podstawie ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o ochronie osób i mienia (t. j. Dz. U. z 2005 r., Nr 145, poz. 1221) oraz rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 23 marca 1999 r. w sprawie badań lekarskich i psychologicznych osób ubiegających się o wydanie licencji oraz posiadających licencję pracownika ochrony fizycznej (Dz. U. Nr 30, poz. 299 ze zm.).

**W związku z powyższym zadano następujące pytanie.**

Czy zgodnie z interpretacją [ ] i ww. badania lekarskie i/lub psychologiczne osób wymienionych wyżej w punktach 1-5 winny korzystać ze zwolnienia przedmiotowego od podatku VAT, jako „usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce”?

**Zdaniem Wnioskodawcy**, w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) nie zdefiniowano pojęć użytych w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19, w związku z tym należy je, w ocenie , interpretować zgodnie z definicją ustawową, zawartą w art. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (t. j. Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 ze zm.) oraz art. 4 ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o służbie medycyny pracy (t. j. Dz. U. z 2004 r. Nr 125, poz. 1317 ze zm.), a w przypadku gdy te definicje nie są wystarczające - odwołać się do wykładni językowej.

Stosownie do treści art. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (t. j. Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 ze zm.), 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:

- 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 nim,
- 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 art. 4 ustawy o służbie medycyny pracy zdefiniowano profilaktyczną opieką zdrowotną, przez którą należy rozumieć ogół działań zapobiegających powstawaniu i szerzeniu się niekorzystnych skutków zdrowotnych, które w sposób bezpośredni lub pośredni mają związek z warunkami albo charakterem pracy.

Celem przeprowadzenia badań lekarskich i/lub psychologicznych kategorii osób wymienionych w poz. 54 wniosku ORD-IN jest stwierdzenie istnienia bądź nieistnienia przeciwwskazań do wykonywania czynności określonego rodzaju, pełnienia określonych funkcji itp., w celu niedopuszczenia do wykonywania określonych czynności, czy zajmowania określonego stanowiska osób nie posiadających predyspozycji psychofizycznych niezbędnych do wykonywania pracy określonego rodzaju, czy też określonych czynności, w celu zapobieżenia ewentualnym, niekorzystnym skutkom.

W związku z celem jakiego służy przeprowadzenie badań lekarskich i/lub psychologicznych u ww. kategorii osób, badania te w ocenie Wnioskodawcy mają charakter profilaktyczny i jako takie winny korzystać ze zwolnienia przedmiotowego od podatku VAT, jako „usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce”.

Ponieważ definicja profilaktycznej opieki zdrowotnej zawarta w ustawie o służbie medycyny pracy odwołuje się wyłącznie do warunków albo charakteru pracy, nie może być wprost stosowana, przykładowo do badań kandydatów na kierowników. Wobec braku definicji ustawowej, należy odwołać się do wykładni językowej pojęcia profilaktyka, przez które należy rozumieć „zapobieganie niekorzystnym zjawiskom (wypadkom, przestępstwom, nalogom). Profilaktyka jest jedną z podstawowych metod działania współczesnej medycyny, obejmuje całokształt działalności i środków mających na celu zapobieganie chorobom, propagowanie racjonalnego trybu życia, zwalczanie szkodliwych czynników środowiskowych” (vide: Encyklopedia Powszechna PWN, Warszawa 1988, Wydanie trzecie, tom trzeci).

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe.**

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez dostawę towarów, w świetle art. 7 ust. 1 ustawy, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...). Natomiast, przez świadczenie usług, w myśl art. 8 ust. 1 ustawy, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy (...).

Na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy, stawka podatku od towarów i usług wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1.

Przepisem art. 19 pkt 5 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianie niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. Nr 238, poz. 1578), oraz art. 9 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 257, poz. 1726), od dnia 1 stycznia 2011 r. dodano do ustawy przepis art. 146a ustawy, zgodnie z którym w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r., z zastrzeżeniem art. 146f:

- 1) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%;
- 2) stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 2, art. 120 ust. 2 i 3 oraz w tytule załącznika nr 3 do ustawy, wynosi 8%;
- 3) stawka zryczałtowanego zwrotu podatku, o której mowa w art. 115 ust. 2, wynosi 7%;
- 4) stawka ryczałtu, o której mowa w art. 114 ust. 1, wynosi 4%.

Zarówno w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług, jak i w rozporządzeniach wykonawczych do niej przewidziano możliwość zastosowania obniżonych stawek podatku, a nawet zwolnień od podatku.

Zakres i zasady zwolnienia od podatku od towarów i usług dostawy towarów lub świadczenia usług zostały określone między innymi w art. 43 ustawy.

Słownie do art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT, obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r., zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej.

Ponadto, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 19, zwolnieniu podlegają również usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone przez:

- 1) lekarzy i lekarzy dentyistów,
- 2) pielęgniarki i położne,
- 3) osoby wykonujące inne zawody medyczne, o których mowa w art. 18d ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89, ze zm.),
- 4) psychologów.

Powyższe przepisy stanowią implementację do polskiego porządku prawnego przepisu art. 132 ust. 1 lit. b) i lit. c) Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347) (dalej zwana „Dyrektywą”), zgodnie z którym zwolnieniu od podatku przez państwa członkowskie podlegają opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa

publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze, a także świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE wskazuje, że pojęcia dotyczące zwolnień należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika.

Jeśli chodzi w szczególności o zwolnienie przewidziane w art. 132 Dyrektywy, to z orzecznictwa wynika, że pojęcie „opieka medyczna” dotyczy świadczeń medycznych, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia. Cel usługi medycznej określa, czy powinna ona korzystać ze zwolnienia; jeżeli z kontekstu wynika, że jej głównym celem nie jest ochrona, utrzymanie bądź przywrócenie zdrowia, lecz inny cel, to wówczas zwolnienie nie będzie miało zastosowania. Innymi słowy aby podlegać zwolnieniu świadczenie powinno mieć cel terapeutyczny, tym samym liczy się nie charakter usługi, ale jej cel.

Zdefiniowanie w przepisach art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 19 ustawy, zakresu zwolnienia poprzez zawężenie go wyłącznie do usług opieki medycznej służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia odpowiada co do zasady używanym przez Trybunał Sprawiedliwości UE określeniom „postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz, w zakresie, w jakim jest to możliwe, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych”. Ponadto z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, że ze zwolnienia mogą korzystać również usługi medyczne realizowane w celach profilaktycznych (wyrok w sprawie *Unterperfinger*, C-212/01, pkt 40).

Stosownie do art. 3 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:

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

Tut. Organ podatkowy zauważa, iż przepisy ustawy ani nie posługują się pojęciem świadczenia zdrowotnego (które to pojęcie definiuje ustawa o zakładach opieki zdrowotnej), ani też nie odsyłają w zakresie samego zdefiniowania usług opieki medycznej podlegających zwolnieniu do przepisów ww. ustawy o zakładach opieki zdrowotnej.

Przy definiowaniu zwolnienia usług w zakresie opieki medycznej, oparto się przede wszystkim na przepisach Dyrektywy oraz orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE. Pojęcia „służące (...) zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia” rzeczywiście odpowiadają tym zawartym w definicji świadczenia zdrowotnego (określonej w art. 3 ww. ustawy o zakładach opieki zdrowotnej). Jednakże takie zdefiniowanie zakresu opieki medycznej podlegającej

zwolnieniu odpowiada używanym przez Trybunał UE określeniom „postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz w zakresie, w jakim jest to możliwe, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych”. Podkreślić należy, że w definicji zawartej w ustawie o podatku od towarów i usług wskazano na działania służące profilaktyce — choć taki element nie został zawarty w definicji świadczenia zdrowotnego w ustawie o zakładach opieki zdrowotnej. Okoliczność ta wyraźnie wskazuje, że podstawą do zdefiniowania zakresu usług opieki medycznej podlegających zwolnieniu było w pierwszej kolejności orzecznictwo unijne (a nie przepisy krajowe).

Pomocnym w zrozumieniu charakteru zwolnienia od podatku VAT usług w zakresie ochrony zdrowia, jest bogate orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, który przykładowo w sprawie *Peter d'Ambrumenil Dispute Resolution Services Ltd*, (C-307/01, pkt 60), wyraźnie wskazał, że to właśnie cel świadczenia usługi medycznej wyznacza to, czy winna ona zostać zwolniona od VAT. Dlatego też, jeśli z okoliczności w jakich świadczona jest taka usługa medyczna wynika, że jej głównym celem nie jest ochrona, w tym zachowanie, jak i odratowanie ludzkiego zdrowia, a raczej jest nim dostarczenie wiadomości specjalnych potrzebnych dla podjęcia decyzji, która będzie miała prawne konsekwencje, usługa ta nie podlega zwolnieniu z art. 13A(1)(c) Szóstej Dyrektywy.

Zgodnie z pkt 61 ww. wyroku, gdy usługa medyczna polega na sporządzeniu specjalistycznego raportu medycznego, oczywistym jest to, że dla wykonania tej usługi konieczne są specjalistyczne kwalifikacje i wiedza medyczna osoby oraz to, że może łączyć się z czynnościami typowymi dla zawodu medycznego, takimi jak badanie pacjenta czy analiza medycznej historii, wówczas głównym celem tej usługi nie jest ochrona, w tym zachowanie, jak i odratowanie zdrowia osoby, do której raport się odnosi. Taka usługa, której celem jest dostarczenie odpowiedzi na pytania postawione w zleceniu sporządzenia raportu, jest wykonywana w celu umożliwienia osobie trzeciej podjęcia decyzji pociągającej za sobą prawne konsekwencje dla osoby zainteresowanej lub innych osób. Prawdą jest to, że taki specjalistyczny medyczny raport może być sporządzony na żądanie osoby zainteresowanej i może pośrednio przyczynić się do ochrony zdrowia tej osoby poprzez wykrycie nowego problemu zdrowotnego lub poprzez skorygowanie wcześniejszej diagnozy, jednakże główny cel każdej usługi tego typu polega na spełnieniu prawnego lub umownego warunku wymaganego przez inne podmioty w ramach procesu podejmowania określonych decyzji. Taka usługa medyczna nie może korzystać ze zwolnienia z art. 13A(1)(c).

Ponadto, w myśl pkt 64 wyroku w sprawie C-307/01, gdy zaświadczenie o stanie zdrowia jest wymagane przez osobę trzecią jako warunek poprzedzający wykonywanie przez osobę zainteresowaną określonej działalności zawodowej lub wykonywanie określonej czynności zależnej od pełnej fizycznej zdolności tej osoby, głównym celem tej usługi świadczonej przez lekarza jest dostarczenie osobie trzeciej elementu koniecznego dla podjęcia określonej decyzji. Taka usługa medyczna nie ma zasadniczo na celu ochrony zdrowia osób, które zamierzają wykonywać określone rodzaje działalności, nie może więc być objęta zwolnieniem z art. 13A(1)(c).

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, iż Wnioskodawca jest

**Przedmiot działalności:**

- prowadzenie szeroko rozumianej profilaktyki w zakresie ochrony zdrowia,
- inicjowanie działań zapobiegających szerszeniu się niekorzystnych skutków zdrowotnych mających związek z warunkami i charakterem pracy,
- realizacja programów profilaktycznych wynikających z oceny stanu zdrowia pracujących,
- propagowanie oświaty zdrowotnej,
- prowadzenie ambulatoryjnej działalności leczniczej w zakresie podstawowej i specjalistycznej opieki zdrowotnej, stomatologii, rehabilitacji oraz diagnostyki.

jest podatnikiem VAT czynnym. Wykonuje badania lekarskie i/lub psychologiczne oraz pobiera opłaty:

1. Kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami oraz wykonujących pracę na stanowisku kierowcy - na podstawie Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 7 stycznia 2004 r. w sprawie badań lekarskich kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami (Dz. U. Nr 2, poz. 15), ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. Prawo o ruchu drogowym (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 108, poz. 908 ze zm.), rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 1 kwietnia 2005 r. w sprawie badań psychologicznych kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami oraz wykonujących pracę na stanowisku kierowcy (Dz. U. Nr 69, poz. 622) oraz rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 7 lutego 2002 r. w sprawie warunków i trybu przeprowadzania badań lekarskich i psychologicznych w celu stwierdzenia istnienia lub braku przeciwwskazań zdrowotnych do wykonywania czynności inspektora transportu drogowego (Dz. U. Nr 12, poz. 117).
2. Osób ubiegających się lub posiadających pozwolenie na broń - na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 7 września 2000 r. w sprawie badań lekarskich i psychologicznych osób ubiegających się lub posiadających pozwolenie na broń (Dz. U. Nr 79, poz. 898) w związku z ustawą z dnia 21 maja 1999 r. o broni i amunicji (t. j. Dz. U. z 2004 r. Nr 52, poz. 525 ze zm.).
3. Osób ubiegających się lub posiadających prawo do wykonywania lub kierowania działalnością gospodarczą albo bezpośrednio zatrudnionych przy wytwarzaniu i obrocie materiałami wybuchowymi, bronią, amunicją oraz wyrobami o przeznaczeniu wojskowym lub policyjnym - na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 22 września 2002 r. (Dz. U. Nr 150, poz. 1246).
4. Kandydatów do objęcia urzędu sędziego - na podstawie ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (Dz. U. Nr 98, poz. 1070 ze zm.), rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 8 marca 2002 r. w sprawie badań lekarskich i psychologicznych kandydatów do objęcia urzędu sędziego (Dz. U. Nr 26, poz. 263).
5. Pracowników zabezpieczenia technicznego i osób ubiegających się o wydanie licencji oraz posiadających licencję pracownika ochrony fizycznej - na podstawie ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o ochronie osób i mienia (t. j. Dz. U. z 2005 r., Nr 145, poz. 1221) oraz rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 23 marca 1999 r. w sprawie badań lekarskich i psychologicznych osób ubiegających się o wydanie licencji oraz posiadających licencję pracownika ochrony fizycznej (Dz. U. Nr 30, poz. 299 ze zm.).

Z powyższego wynika, iż głównym celem usług świadczonych przez Wnioskodawcę jest wydanie zaświadczenia o stanie zdrowia, które to jest wymagane przez osobę trzecią jako warunek poprzedzający wykonywanie przez osobę zainteresowaną określonej działalności zawodowej lub wykonywanie określonej czynności zależnej od pełnej fizycznej i psychicznej zdolności tej osoby. Stąd efektem usługi świadczonej przez Zakład Opieki Zdrowotnej jest dostarczenie osobie trzeciej elementu zainteresowanej lub innych osób. Taka usługa medyczna nie ma zasadniczo na celu ochrony zdrowia stąd nie może być objęta zwolnieniem od podatku od towarów i usług.

Biorąc pod uwagę opisaną we wniosku treść zdarzenia przyszłego oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa podatkowego tuż. Organ podatkowy stwierdza, iż kluczową rolę w rozwiązaniu wskazanego we wniosku problemu odgrywa przepis art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług obowiązujący od dnia 1 stycznia 2011 roku. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, iż zwolnione od podatku są usługi wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane. Z treści wniosku wynika, iż Zainteresowany wypełni przesłankę o charakterze podmiotowym uprawniającą do zastosowania zwolnienia – jest Publicznym Zakładem Opieki Zdrowotnej. Nie wypełni jednak przesłanki o charakterze przedmiotowym – świadczone przez Wnioskodawcę usługi polegające na wykonywaniu badań lekarskich i/lub psychologicznych, których celem, jak wskazał Zainteresowany, jest stwierdzenie istnienia bądź nieistnienia przeciwwskazań do wykonywania czynności określonego rodzaju, pełnienia określonych funkcji itp., w celu niedopuszczenia do wykonywania określonych czynności, czy

zajmowania określonego stanowiska przez osoby nieposiadające predyspozycji psychofizycznych niezbędnych do wykonywania pracy określonego rodzaju, czy też określonych czynności – nie służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

Z tych samych względów brak jest podstaw do zastosowania – w analizowanej sprawie – zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy.

**Reasumując, usługi medyczne wykonywane przez Zainteresowanego w ramach Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej, w postaci badań lekarskich i/lub psychologicznych osób wymienionych we wniosku nie będą korzystać ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 19 ustawy. Usługi te bowiem nie spełniają podstawowej przesłanki umożliwiającej zastosowanie zwolnienia, tj. ich bezpośrednim celem nie jest profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawa zdrowia.**

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.