

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2, § 6 i § 10 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 Samodzielnego Publicznego Zakładu Opieki Zdrowotnej, przedstawione we wniosku z dnia 17 stycznia 2011 r. (data wpływu 18 stycznia 2011 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zwolnienia od podatku VAT dla usług z zakresu medycyny pracy – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 24 stycznia 2011 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 dla usług z zakresu medycyny pracy.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca (dalej: ZOZ) będący zakładem opieki zdrowotnej świadczy usługi z zakresu medycyny pracy. Służby medycyny pracy wykonują usługi w zakresie przeprowadzania badań wstępnych, okresowych, kontrolnych, profilaktycznych i sanitarno-epidemiologicznych, wydają orzeczenia lekarskie dla pracowników, uczniów, studentów i pracowników młodocianych.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy usługi z zakresu medycyny pracy należy opodatkować, jeżeli tak, to w jakiej wysokości...

Zdaniem Wnioskodawcy, są to usługi w zakresie opieki zdrowotnej zwolnione od podatku VAT, ponieważ na wykonanie ww. badań składają się konsultacje przez lekarzy okulistów, laryngologów, neurologów itp. oraz wykonywane są badania laboratoryjne i RTG w zależności od narażeń na stanowisku pracy osoby badanej.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się prawidłowe.

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 ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, 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 (...).

W art. 41 ust. 1 ustawy postanowiono, iż 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.

Zgodnie z obowiązującym od dnia 1 stycznia 2011 r. art. 146a pkt 1 ustawy, wprowadzonym art. 19 pkt 5 ustawy z dnia 26 listopada 2010 r. o zmianach niektórych ustaw związanych z realizacją ustawy budżetowej (Dz. U. Nr 238, poz. 1578) zmienionego art. 9 pkt 1 ustawy o zmianie ustawy o finansach publicznych oraz niektórych innych ustaw w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do 31 grudnia 2013 r., z zastrzeżeniem art. 146f, stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110 wynosi 23%.

Jednakże zarówno w treści ustawy, jak i przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi, bądź zwolnienie od podatku.

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2010 r. wyznaczenie zakresu zwolnienia usługi z opodatkowania podatkiem VAT następowało poprzez zidentyfikowanie usługi (czynności) w klasyfikacji statystycznej (PKWiU).

Z dniem 1 stycznia 2011 r. ustawodawca odstąpił od ich identyfikacji przy pomocy klasyfikacji statystycznych, określając ich zakres z wykorzystaniem treści zapisów prawa unijnego i krajowego oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, tym samym opisuje się poszczególne czynności zwolnione od podatku wskazując na ich cechy, charakter oraz okoliczności wykonania.

Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy, 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.

Na mocy art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 marca 2011 r., usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone przez:

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

Należy podkreślić, iż obowiązujący od dnia 1 stycznia 2011 r. przepis art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o VAT, stanowi 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.

Zgodnie zaś z ugruntowanym stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości UE, zwolnienia zawarte w art. 132 Dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcie prawa wspólnotowego i mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich. Oznacza to, że zakres przedmiotowy tych zwolnień powinien być taki sam we wszystkich krajach członkowskich, zatem przy jego definiowaniu nie jest zasadne odwoływanie się wyłącznie do ustawodawstwa krajowego, ponieważ takie działania mogłyby prowadzić do rozbieżności w stosowaniu zwolnień w poszczególnych państwach UE.

Orzecznictwo Trybunału 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 19 ustawy o podatku od towarów i usług 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 określeniom „postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz, w zakresie, w jakim jest to możliwe, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych”. Podkreślenia wymaga, iż Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE wskazuje również, że ze zwolnienia mogą korzystać również usługi medyczne realizowane w celach profilaktycznych (wyrok w sprawie *Unterpertinger*, C-212/01, pkt 40). Zgodnie z orzeczeniem w tej sprawie „celu terapeutycznego nie należy określać w sposób szczególnie wąski, świadczenie profilaktycznych usług medycznych może być również zwolnione od podatku nawet jeśli okaże się że osoby, które są poddane badaniom lub innym zabiegom medycznym o charakterze profilaktycznym nie cierpią na żadną chorobę lub anomalię zdrowotną.” W tym samym orzeczeniu Trybunał stwierdza „analizy laboratoryjne, których wykonanie (...) jest zalecane przez lekarzy ogólnych w ramach sprawowanej przez nich opieki medycznej, mogą przyczynić się do utrzymywania dobrego stanu zdrowia ludzi, ponieważ – podobnie jak w przypadku wszelkich świadczeń medycznych wykonywanych zapobiegawczo – ich celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zanim zaistnieje konieczność poddania ich diagnozie, leczeniu czy też wyleczeniu z ewentualnej choroby”.

Tym samym badanie diagnostyczne mające jedynie na celu ustalenie lub wykluczenie choroby lub innej anomalii zdrowotnej będzie podlegało zwolnieniu z VAT.

Pojęcie „opieki medycznej” przewidziane w art. 43 ustawy o VAT obejmuje zatem świadczenia medyczne wykonywane w celu ochrony, w tym zachowania lub przywrócenia zdrowia osób. Innymi słowy pojęcie to obejmuje zarówno leczenie, jak i profilaktykę.

Z opisu przedstawionego w złożonym wniosku wynika także, iż Wnioskodawca świadczy usługi z zakresu medycyny pracy. Służby medycyny pracy wykonują usługi w zakresie

przeprowadzania badań wstępnych, okresowych, kontrolnych, profilaktycznych i sanitarno - epidemiologicznych, wydają orzeczenia lekarskie dla pracowników, uczniów, studentów i pracowników młodocianych. Na wykonanie ww. badań składają się konsultacje przez lekarzy okulistów, laryngologów, neurologów itp. oraz wykonywane są badania laboratoryjne i RTG w zależności od narażeń na stanowisku pracy osoby badanej.

Rozpatrując kwestię ewentualnego zwolnienia usług świadczonych przez Wnioskodawcę, będącego zakładem opieki zdrowotnej, należy więc dokonać oceny, czy usługi będące przedmiotem wniosku ze względu na swój cel mogą zostać uznane za usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

W myśl art. 229 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t. j. Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94), wstępnym badaniom lekarskim podlegają osoby przyjmowane do pracy, pracownicy młodociani przenoszeni na inne stanowiska pracy i inni pracownicy przenoszeni na stanowiska pracy, na których występują czynniki szkodliwe dla zdrowia lub warunki uciążliwe (...).

Zgodnie z art. 229 § 2 Kodeksu pracy, pracownik podlega okresowym badaniom lekarskim. Ponadto w przypadku niezdolności do pracy trwającej dłużej niż 30 dni, spowodowanej chorobą, pracownik podlega ponadto kontrolnym badaniom lekarskim w celu ustalenia zdolności do wykonywania pracy na dotychczasowym stanowisku.

Z kolei art. 229 § 4 Kodeksu pracy mówi, że pracodawca nie może dopuścić do pracy pracownika bez aktualnego orzeczenia lekarskiego stwierdzającego brak przeciwwskazań do pracy na określonym stanowisku. Pracodawca zatrudniający pracowników w warunkach narażenia na działanie substancji i czynników rakotwórczych lub pyłów zwłókniających jest obowiązany zapewnić tym pracownikom okresowe badania lekarskie także po zaprzestaniu pracy w kontakcie z tymi substancjami, czynnikami lub pyłami, po rozwiązaniu stosunku pracy, jeżeli zainteresowana osoba zgłosi wniosek o objęcie takimi badaniami (art. 229 § 5 ww. ustawy).

Pracodawca jest obowiązany systematycznie analizować przyczyny wypadków przy pracy, chorób zawodowych i innych chorób związanych z warunkami środowiska pracy i na podstawie wyników tych analiz stosować właściwe środki zapobiegawcze (art. 236 cyt. ustawy).

Instytucją właściwą do realizowania zadań z zakresu sprawowania profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi, w szczególności przez wykonywanie badań wstępnych, okresowych i kontrolnych przewidzianych w Kodeksie pracy jest służba medycyny pracy.

W ustawie z dnia 27 czerwca 1997 r. o służbie medycyny pracy (t. j. Dz. U. z 2004 r. Nr 125, poz. 1317) zawarte są regulacje dotyczące badań lekarskich pracowników.

Zgodnie z art. 1 tej ustawy, w celu ochrony zdrowia pracujących przed wpływem niekorzystnych warunków środowiska pracy i sposobem jej wykonywania oraz sprawowania profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi, w tym kontroli zdrowia pracujących, tworzy się służbę medycyny pracy.

Systematyczna kontrola zdrowia pracujących, prowadzona także w celu aktywnego oddziaływania na poprawę warunków pracy przez pracodawcę i ograniczania w ten sposób

ryzyka zawodowego, obejmuje procedury i badania służące ocenie zdrowia pracujących ukierunkowanej na identyfikowanie tych elementów stanu zdrowia, które pozostają w związku przyczynowym z warunkami pracy.

W ramach kontroli zdrowia osoby pracujące otrzymują informacje i wskazania lekarskie odnośnie sposobów zapobiegania niekorzystnym zmianom w stanie zdrowia.

Przepisy ustawy o służbie medycyny pracy zaliczają zatem wykonywanie badań lekarskich pracowników (zarówno wstępnych, okresowych jak i kontrolnych) do „profilaktycznej opieki zdrowotnej”.

Profilaktyka zdrowotna obejmuje działania mające na celu zapobieganie chorobom bądź innemu niekorzystnemu zjawisku zdrowotnemu przed jej rozwinięciem, poprzez ich wczesne wykrycie i leczenie. Ma ona również na celu zahamowanie postępu lub powikłań już istniejącej choroby, czy też zapobieganie powstawaniu niekorzystnych wzorów zachowań społecznych, które przyczyniają się do podwyższania ryzyka choroby.

W literaturze przyjmuje się, że można wyróżnić jej następujące fazy:

- profilaktyka wczesna – utrwalanie prawidłowych wzorców zdrowego stylu życia,
- profilaktyka pierwotna (I fazy) – zapobieganie chorobom poprzez kontrolowanie czynników ryzyka,
- profilaktyka wtórna (II fazy) – zapobieganie konsekwencjom choroby poprzez jej wczesne wykrycie i leczenie (przesiewowe badanie skriningowe mające na celu wykrycie osób chorych),
- profilaktyka III fazy – zahamowanie postępu choroby oraz ograniczenie powikłań.

Należy w tym zakresie przypomnieć, że nawet jeżeli „opiece medycznej” powinien przyswiecać cel terapeutyczny, to jednak niekoniecznie dowodzi to tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie. W rzeczywistości nawet jeżeli w pewnych przypadkach okaże się, że osoby poddane badaniom lub innym zabiegom lekarskim o charakterze zapobiegawczym nie cierpią z powodu jakiegokolwiek choroby lub zaburzeń zdrowia, to badania te mogą przyczynić się do utrzymywania dobrego stanu zdrowia ludzi, ponieważ – podobnie jak w przypadku wszelkich świadczeń medycznych wykonywanych zapobiegawczo – ich celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zanim zaistnieje konieczność poddania ich diagnozie, leczeniu czy też wyleczeniu z ewentualnej choroby.

W ramach profilaktycznej opieki medycznej nie jest diagnozowana żadna choroba i nie jest wykonywana żadna czynność terapeutyczna sensu stricto. Centralnym jej elementem jest obserwacja i badanie pacjenta właśnie w celu uniknięcia konieczności przyszłego diagnozowania i leczenia ewentualnych chorych.

Wykonanie badań medycznych (badania laboratoryjne, RTG, badania w poradniach specjalistycznych) stanowi integralną część opieki medycznej nad pacjentem, bez której nie może oczywiście być mowy o ochronie, w tym o utrzymaniu bądź przywróceniu dobrego stanu zdrowia osób. Innymi słowy opieka medyczna w rozumieniu zespołu czynności funkcjonalnie skierowanych na utrzymanie bądź przywrócenie dobrego stanu zdrowia stanowi ciąg czynności – których celem jest utrzymanie bądź przywrócenie dobrego stanu zdrowia – obejmujący na wstępie czynności polegające na obserwacji i badaniu, a następnie ewentualnie na diagnozie i leczeniu.

W tym też znaczeniu badania lekarskie wykonywane przez Wnioskodawcę, których głównym celem jest umożliwienie zapobiegania i wykrywania chorób, a także monitorowanie stanu zdrowia pracowników, zawierają się w pojęciu opieki medycznej w rozumieniu art. 43 ust.1 pkt 18 ustawy o VAT.

Reasumując, po przeanalizowaniu przedstawionego we wniosku stanu faktycznego oraz obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa podatkowego tut. Organ podatkowy stwierdza, iż usługa świadczona przez Wnioskodawcę, tj. przeprowadzanie badań wstępnych, okresowych, kontrolnych, profilaktycznych i sanitarno-epidemiologicznych i wydaniu orzeczenia lekarskiego dla pracowników, uczniów, studentów i pracowników młodocianych korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

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 w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90-434 Łódź 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.