



RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PT1/0602/3/31/KCO/13/BMI9-769/RD-6495

P. A. Rójek
SEKRETARIAT
Biura Prasowego
wpłynęło dn. 20. 02. 13
nr 1480 podpis

Stanisław Ponięcki

Warszawa, dnia 14 lutego 2013 r.

GABINET MARSZAŁKA SENATU

wpłynęło dn. 19.02.2013 r.

nr 794 podpis M. Póć

Pan
Bogdan Borusewicz
Marszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

W nawiązaniu do przekazanego przy piśmie z dnia 16 stycznia 2013 r. Nr BPS/043-25-982/13 oświadczenia Pana Senatora Ryszarda Knosali dotyczącego traktowania na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) - dalej „ustawa o VAT”- usług przeprowadzania badań psychologicznych kierowców, pragnę uprzejmie przedstawić następujące stanowisko.

Analizując problematykę poruszoną w niniejszym oświadczeniu należy wskazać, że przepisy ustawy o VAT muszą pozostawać w zgodzie z systemem podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej. Rzeczpospolita Polska od dnia przystąpienia do Unii Europejskiej jest związana postanowieniami traktatów założycielskich i aktów przyjętych przez jej instytucje. Ustawodawstwa państw członkowskich podlegają bowiem ścisłej harmonizacji w zakresie konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej (w Polsce funkcjonujący jako podatek od towarów i usług), co oznacza, iż są one zobowiązane do przestrzegania zgodności krajowych uregulowań w zakresie opodatkowania tym podatkiem z przepisami prawa Unii Europejskiej, w szczególności z przepisami dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.).

Na wstępie rozważań przywołania wymaga art. 5 ust. 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają m.in. odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 7 ust. 1 ww. ustawy), natomiast za świadczenie usług uznaje się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów (art. 8 ust. 1 ww. ustawy).

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają czynności w sytuacji, gdy są one dokonywane przez podatników tego podatku. Zgodnie z art. 15 ust. 1 te same ustawy podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Odnosząc się do poruszonej w oświadczeniu propozycji zmiany obowiązującego porządku prawnego poprzez objęcie zwolnieniem z opodatkowania VAT transakcji związanych z przeprowadzaniem badań psychologicznych kierowców, określoną jako działalność diagnostyczno-orzeczniczą mieszczącą się, zdaniem Pana Senatora, w pojęciu profilaktyki zdrowotnej, na wstępie zauważenia wymaga, że zwolnienia z opodatkowania mają charakter szczególny i ich stosowanie, jako odstępstwo od zasady powszechności, może mieć miejsce jedynie w odniesieniu do towarów i usług, które są wymienione w tytule IX cytowanej powyżej dyrektywy 2006/112/WE Rady. Na gruncie przepisów unijnych nie ma zatem podstaw do dowolnego kształtowania przez państwa członkowskie zwolnień od podatku od wartości dodanej.

Na gruncie regulacji dotyczących kategorii zwolnień odnoszących się do usług opieki medycznej mających zastosowanie w niniejszej sprawie przywołać należy art. 132 ust. 1 lit. c) ww. dyrektywy 2006/112/WE, zgodnie z którym państwa członkowskie zostały zobligowane do wprowadzenia do swoich porządków prawnych zwolnienia z opodatkowania świadczeń opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

Przepis ten, z uwzględnieniem wskazówek dotyczących jego interpretacji wynikających z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, został zaimplementowany do polskiego porządku prawnego przybierając formę nadaną przepisem art. 43 ust. 1 pkt 19 ww. ustawy, który stanowi, iż zwolnieniem z podatku są objęte usługi świadczone w ramach wykonywania zawodów lekarza i lekarza dentystry, pielęgniarki i położnej, medycznych, w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej oraz psychologa, które służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

Z przywołanych powyżej regulacji płynie jednoznaczna konkluzja, że samo wykonanie usługi mieszczącej się w zakresie szeroko pojętej ochrony zdrowia nie jest elementem wystarczającym do zastosowania zwolnienia. Istotny jest bowiem cel w jakim usługa ta została wykonana.

Należy w tym miejscu przywołać tezy wyroku C-307/01 w sprawie d'Ambrumenil, w którym Trybunał podkreślił, że *„Jeżeli chodzi o pojęcie świadczenia opieki medycznej (...) pojęcia tego nie można poddać wykładni, która obejmuje świadczenia medyczne realizowane w innym celu niż postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz, w zakresie, w jakim jest to możliwe, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych.”* (por. pkt 57 wyroku).

Z kolei wypowiadając się w kwestii zwolnienia od podatku usług polegających na wydawaniu zaświadczeń medycznych określających stan zdrowia Trybunał stwierdza, że *„to, czy dana usługa medyczna powinna zostać zwolniona z podatku VAT warunkuje jej cel. Dlatego, jeżeli kontekst, w jakim realizowana jest dana usługa medyczna pozwala określić, że jej podstawowym celem nie jest ochrona zdrowia, w tym jego utrzymanie lub przywrócenie, lecz raczej udzielenie porady wymaganej przed podjęciem decyzji wiążącej się z konsekwencjami prawnymi, zwolnienie (...) nie ma zastosowania do tej usługi* (por. pkt 60 wyroku).

„W przypadku gdy usługa polega na sporządzeniu raportu biegłego lekarza, jasnym jest, że chociaż realizacja tej usługi wymaga kwalifikacji medycznych osoby, która ją wykonuje oraz może obejmować działania, które są typowe dla zawodu lekarza, na przykład badanie fizyczne pacjenta lub analizę historii jego choroby, głównym celem tej usługi nie jest ochrona zdrowia, w tym jego utrzymanie lub przywrócenie, osoby, której dotyczy ten raport. Taka usługa, której

celem jest dostarczenie odpowiedzi na pytania określone we wniosku o sporządzenie raportu, realizowana jest po to, aby umożliwić osobie trzeciej podjęcie decyzji, która wiąże się z konsekwencjami prawnymi dla zainteresowanej osoby lub innych osób.” (por. pkt 61 wyroku). W dalszej części wyroku Trybunał wyjaśnił: „W odniesieniu do usług polegających na wydawaniu zaświadczeń medycznych dotyczących kondycji zdrowia (...) konieczne jest uwzględnienie kontekstu, w jakim usługi te są realizowane w celu określenia ich podstawowego celu. W przypadku gdy tego rodzaju zaświadczenia są wymagane przez osobę trzecią jako wstępny warunek wykonywania przez daną osobę konkretnej działalności zawodowej lub realizacji pewnych działań wymagających dobrego stanu zdrowia, podstawowym celem świadczonej przez lekarza usługi jest dostarczenie tej osobie trzeciej niezbędnego elementu dla pojęcia decyzji.” Trybunał konstatuje przy tym, że podstawowym celem tego rodzaju usług medycznych nie jest ochrona zdrowia osób, które pragną realizować pewne działania, a zatem nie mogą zostać one objęte ww. zwolnieniem (por. pkt 63 i 64 ww. wyroku).

W kontekście powyższych rozważań należy przede wszystkim odpowiedzieć na pytanie, czy usługi będące przedmiotem oświadczenia Pana Senatora spełniają przedstawione powyżej wymogi. Z analizy przepisów ustawy z dnia 5 stycznia 2011 r. ustawy o kierujących pojazdami (Dz. U. Nr 30, poz. 151 z późn. zm.) wynika, że celem przeprowadzanych na jej podstawie badań psychologicznych jest wydanie orzeczenia o istnieniu bądź braku przeciwwskazań psychologicznych do kierowania pojazdem. Istotą tych badań jest zatem dostarczenie uprawnionym podmiotom informacji i stwierdzenie na jej podstawie, czy osoba poddana badaniom spełnia warunki do uzyskania prawa jazdy bądź do wykonywania określonej działalności zawodowej (pracy na stanowisku kierowcy), a więc ma przede wszystkim na celu uzyskanie bądź utrzymanie pewnego uprawnienia.

Skoro zatem głównym celem takich badań nie jest profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie ani poprawa zdrowia, nie jest spełniona podstawowa przesłanka do zastosowania omawianego zwolnienia od podatku od towarów i usług. Okoliczność wykonywania tychże usług przed podmioty spełniające przesłanki podmiotowe do zastosowania zwolnienia z VAT (wykwalifikowanych psychologów) nie jest zatem wystarczająca. Reasumując, ze względu na niespełnienie przewidzianych prawem przesłanek o charakterze przedmiotowym, usługi te podlegają opodatkowaniu podstawową stawką VAT.

Powyższe rozważania znajdują również potwierdzenie w orzecznictwie krajowym. W podobnym do będącego przedmiotem niniejszych rozważań stanie faktycznym w dniu 26 kwietnia 2012 r. zapadł Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach, sygn. akt I SA/Ke 130/12. W wyroku tym Sąd dodatkowo odniósł się do sytuacji w której wykonywane badania mogą w pewnych przypadkach ujawniać zaburzenia neurologiczne i w konsekwencji służyć diagnostyce i leczeniu stwierdzając, że nie jest to jednak głównym celem badań, bowiem pomiędzy świadczeniem skarżącej a wskazanym ewentualnym rezultatem zachodzi tylko związek pośredni. Sąd odwołał się przy tym do orzecznictwa Trybunału, który zwracał uwagę, że cel terapeutyczny musi być bezpośredni nie hipotetyczny. W wyroku C-86/09 (Future Health Technologies Ltd) Trybunał wskazał, że usługi związane z bankiem krwi pępowinowej noworodka w celu przyszłego wykorzystywania w celach terapeutycznych, które mają zagwarantować, że środek będzie dostępny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, jako nie związane z aktualnym celem terapeutycznym, ale hipotetycznym nie są objęte

zakresem pojęcia świadczenia opieki medycznej z art. 132 ust 1 lit c dyrektywy. Podobnie w wyroku w sprawie C-262/08 Copy Gene Trybunał uznał, że zwolnienie nie może być zastosowane, w sytuacji kiedy to przesłanki warunkujące zwolnienie mogą się nigdy nie ziścić. Z powyższego Wojewódzki Sąd Administracyjny wywodzi *a contrario*, że zwolnienie można zastosować tylko i wyłącznie w sytuacji, kiedy przesłanki je warunkujące są pewne. Zatem ewentualność ujawnienia zaburzeń neurologicznych nie może decydować, że badania psychologiczne służące ocenie predyspozycji do wykonywania określonego zawodu są świadczeniem medycznym i objęte zwolnieniem. Ponadto Sąd, wskazując na ww. wyrok w sprawie C-307/01, reasumuje za Trybunałem, że jakkolwiek specjalistyczny medyczny raport może pośrednio przyczynić się do ochrony zdrowia poprzez wykrycie problemu zdrowotnego to główny cel usług tego typu polega na spełnieniu prawnego lub umownego warunku wymaganego przez inne podmioty w ramach procesu podejmowania decyzji i taka usługa medyczna nie może korzystać ze zwolnienia.

Mając na względzie przedstawione powyżej regulacje uprzejmie informuję, iż nie znajduję uzasadnienia dla podejmowania działań legislacyjnych w kierunku zmiany obecnie obowiązujących przepisów w zakresie objęcia zwolnieniem z opodatkowania podatkiem VAT wskazanych usług.

Odnosząc się do podniesionej w oświadczeniu kwestii niepewności płynącej z niejednorodnych stanowisk organów podatkowych w omawianym przedmiocie uprzejmie informuję, iż na chwilę obecną nie są mi znane przypadki indywidualnych rozstrzygnięć odbiegających od przedstawionych powyżej wywodów. Analiza wydanych dotychczas w tym zakresie – na podstawie art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) - interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie wskazuje na występowanie rozbieżności. Niemniej jednak jeżeli istotnie w toku prowadzonych analiz pojawią się na tym polu odmienne rozstrzygnięcia, podejmę stosowne działania mające na celu ich wyeliminowanie.

2 *penaianiem*
Z upoważnienia Ministra Finansów
PODSEKRETARZ STANU
Maciej Grabowski