



Warszawa, dnia 12 stycznia 2012 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER FINANSÓW**

PT1/063-59-847/EFU/2011/BMI9-18723

**Pan  
Dr Wojciech Wiewiórowski  
Generalny Inspektor  
Ochrony Danych Osobowych  
ul. Stawki 2  
00-193 Warszawa**

*Szanowny Panie Ministrze,*

Odpowiadając na Pana wystąpienie znak: DOLiS-035-3651/11/MM/60239 z dnia 9 grudnia 2011 r., dotyczące podjęcia prac legislacyjnych mających na celu zmianę przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, dotyczących zwolnienia z podatku VAT usług w zakresie opieki medycznej, tj. zmienionych z dniem 1 stycznia 2011 r. przepisów art. 43 ust. 1 pkt 18-20 tej ustawy, uprzejmie przedstawiam następujące stanowisko:

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18-20 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 77, poz. 1054), 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 w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze (pkt 18);
- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza (pkt 18a);
- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania zawodów:
  - a) lekarza i lekarza dentysty,
  - b) pielęgniarki i położnej,
  - c) medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. Nr 112, poz. 654, Nr 149, poz. 887 i Nr 174, poz. 1039),
  - d) psychologa (pkt 19);
- świadczenie usług, o których mowa w pkt 18 i 19, jeżeli usługi te zostały nabyte przez podatnika we własnym imieniu ale na rzecz osoby trzeciej od podmiotów o których mowa w pkt 18 i 19 (pkt 19a);

- usługi transportu sanitarnego (pkt 20).

We wstępie wystąpienia wnioskował Pan Minister o podjęcie działań legislacyjnych w odniesieniu do przepisów art. 43 ust. 1 pkt 18-20 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jednak z dalszej części Pana wystąpienia wynika, iż wątpliwości dotyczą w zasadzie tylko przepisów art. 43 ust. 1 pkt 18 i pkt 19 tej ustawy. Dlatego też pozwolę sobie ograniczyć swoje wyjaśnienia do tych właśnie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

Przepisy te stanowią implementację do polskiego porządku prawnego przepisów art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112/WE Rady, zgodnie z którymi 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;
- świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

Wyjaśniam, że przy konstruowaniu przepisów określających zakres zwolnienia od podatku usług opieki medycznej (przytoczony wyżej art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o podatku od towarów i usług) uwzględnione zostało również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE. Z orzecznictwa tego jednoznacznie wynika, że zwolnieniu od podatku nie powinny podlegać takie usługi, których celem nie jest ochrona zdrowia. Dla przykładu, w wyroku w sprawie L.u.P. GmbH, Trybunał stwierdził: „(...) pojęcia „opieki medycznej” oraz „świadczeń opieki medycznej” (...) odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia” (C-106/05, pkt 27). Również w wyroku w sprawie d’Ambrumenil Trybunał podkreślał: „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.” (C-307/01, pkt 57).

Zdefiniowanie w przepisach art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 ustawy o podatku od towarów i usług zakresu zwolnienia usług opieki medycznej do tych, które służą 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”. Ponadto, również z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, że ze zwolnienia mogą



korzystać również usługi medyczne realizowane w celach profilaktycznych (wyrok w sprawie Unterpertinger, C-212, pkt 40).

Warto przywołać tu ugruntowane stanowisko Trybunału Sprawiedliwości UE, że zwolnienia (zawarte w art. 132) dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego i mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich (np. wyrok C-307/01, pkt 52). Oznacza to, że zakres przedmiotowy zwolnień zawartych w art. 132 dyrektywy powinien być taki sam we wszystkich krajach członkowskich.

Z wystąpienia Pana Ministra wynika, że konsekwencją wprowadzonych zmian są – zgłaszane do organu ochrony danych osobowych – wątpliwości i zastrzeżenia dotyczące konieczności ingerowania w prywatność pacjentów, przy czym „szczególne wątpliwości powstają w przypadku m.in. usług laboratoryjnych, rehabilitacyjnych wykonywanych bez skierowania lekarskiego, zabiegów chirurgicznych z zakresu medycyny estetycznej (niektóre operacje plastyczne wpływają na poprawę zdrowia lub ratują przed jego utratą), usług genetycznych i innych”.

Przed wszystkim muszę zauważyć, że „wątpliwości”, czy też okoliczności, jakie wystąpiły „w jednej z zasygnalizowanych organowi ochrony danych osobowych spraw” (których szczegółów w wystąpieniu zresztą nie przytoczono), nie wydają się wystarczającą przesłanką do wszczynania procedur legislacyjnych, zmierzających do zmiany przepisów rangi ustawowej – i to w zakresie podlegającym ścisłej harmonizacji z prawem unijnym.

Odnosząc się do uwag zawartych w wystąpieniu, dotyczących wątpliwości, „czy dopuszczalne w kontekście ochrony ich danych osobowych i ochrony praw pacjenta jest zadawanie pacjentom, którzy zgłaszają się na badanie, pytania, w jakim konkretnie celu wykonywane jest to badanie”, podkreślić muszę, iż przepisy ustawy o podatku od towarów i usług uzależniają co prawda zwolnienie usług opieki medycznej od ich celu (ochrona zdrowia), nie nakładają jednak ani na lekarzy, ani na inne osoby wykonujące zawody medyczne obowiązku zadawania pacjentom pytania o ten cel. Zauważam również, iż – jak się wydaje – co do zasady, właśnie osoby wykonujące zawody medyczne są najlepiej zorientowane co do celu przeprowadzanych badań czy też zabiegów (np. lekarz przeprowadzający operację plastyczną wie przecież najlepiej, czy celem operacji jest ochrona zdrowia pacjenta, czy też wyłącznie poprawa jego wyglądu; podobnie rehabilitant, aby pomóc pacjentowi bez skierowania lekarskiego w jego ewentualnych dolegliwościach, musi wiedzieć co jest celem zabiegów, jakim poddany ma być pacjent). Z tego punktu widzenia formułowane przez Pana Ministra zarzuty o „ingerencji w prywatność osób fizycznych korzystających z usług medycznych w związku z realizacją obowiązków podatkowych” wydają się być pozbawione podstaw.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie naruszają w najmniejszym stopniu ani – wynikającego z art. 20 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o Prawach pacjenta (Dz. U. z 2009 r. Nr 52, poz. 417 z późn. zm.) – obowiązku poszanowania intymności i godności pacjenta,

ani przewidzianych w odrębnych ustawach przepisów dotyczących obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez osoby wykonujące zawody medyczne.

Zaznaczyć również muszę – zwłaszcza odnosząc się do uwagi Pana Ministra, iż „wielu pacjentów wykonuje badania pragnąc pozostać anonimowym” – że co do zasady dane pacjenta, w tym w szczególności dane pozwalające na zidentyfikowanie pacjenta, nie są informacjami koniecznymi dla określenia, czy dana usługa opieki medycznej podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Stwierdzam również, iż zasugerowane przez Pana Ministra rozwiązanie, polegające na ścisłym wskazaniu, jakie rodzaje usług w zakresie opieki medycznej podlegają zwolnieniu z podatku VAT – uwzględniając różnorodność możliwych stanów faktycznych oraz rozwój nowoczesnych technologii w dziedzinie medycyny i wciąż rozszerzający się zakres usług – nie wydaje się być możliwym do zrealizowania.

Informuję przy tym, że możliwość uzyskania odpowiedzi na szczegółowe pytania dotyczące konkretnych stanów faktycznych ustawodawca przewidział w ramach instytucji interpretacji indywidualnych. Zgodnie z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. – Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Podatnicy świadczący tego typu usługi mogą zatem wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (art. 14 b §3 Ordynacji podatkowej).

Mając na uwadze powyższe wyjaśnienia uprzejmie informuję, iż nie dostrzegam potrzeby podejmowania działań legislacyjnych we wskazanym przez Pana Ministra zakresie.

z 