



Warszawa, dnia 29 grudnia 2017 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA  
MINISTER ROZWOJU I FINANSÓW**

PT1.8101.5.2017.PSG.622

**Dyrektorzy Izb Administracji  
Skarbowej**

wszyscy

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje:

**1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.**

Niniejsza interpretacja dotyczy zakresu zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>2</sup> (dalej: „ustawa o VAT”), tj. zwolnienia od podatku usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych, świadczonych na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza. Przedmiotem interpretacji – w związku ze zgłaszanymi wątpliwościami dotyczącymi zakresu usług, które mogą korzystać z przedmiotowego zwolnienia – są czynności wykonywane w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie w kontekście określenia ich charakteru oraz możliwości zastosowania zwolnienia od podatku.

**2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.**

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT 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. Stosownie do art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie

<sup>1</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 201, z późn. zm.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 1221.

usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza. Zakres powyższego zwolnienia jest ograniczony podmiotowo – stosownie bowiem do art. 43 ust. 17a ustawy o VAT zwolnienie, o którym mowa m.in. w ust. 1 pkt 18a, ma zastosowanie do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, dokonywanych przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Powyższe przepisy stanowią implementację do krajowego porządku prawnego przepisu art. 132 ust. 1 lit. b) dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>3</sup> (dalej: „dyrektywa 2006/112/WE”), zgodnie z którym Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje: b) 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.

Na podstawie art. 43 ust. 17 ustawy o VAT (stanowiącym implementację art. 134 dyrektywy 2006/112/WE) zwolnienia, o których mowa m.in. w ust. 1 pkt 18 i 18a, nie mają zastosowania do dostawy towarów lub świadczenia usług ściśle związanych z usługami podstawowymi, jeżeli:

- 1) nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, zwolnionej zgodnie z ust. 1 pkt 18 i 18a lub
- 2) ich głównym celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających z takiego zwolnienia.

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie definiują pojęcia usług opieki szpitalnej i medycznej oraz czynności ściśle z nimi związanych. Pojęcia te nie zostały również zdefiniowane w ustawie o VAT. W zakresie zwolnienia usług medycznych wielokrotnie jednak wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE)<sup>4</sup>. W związku z powyższym znaczenie pojęcia usług opieki szpitalnej i medycznej oraz usług ściśle z nimi związanych należy interpretować z uwzględnieniem tez wynikających z orzecznictwa TSUE.

Zaznaczyć przy tym należy, iż TSUE wielokrotnie podkreślał, iż pojęcia używane do opisanie zwolnień wymienionych w dyrektywie powinny być interpretowane w sposób ścisły, ponieważ stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda dostawa towarów i każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika. Jednakże interpretacja tych pojęć musi być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz musi spełniać wymogi zasady neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT.

---

<sup>3</sup> Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., str. 1, z późn. zm.

<sup>4</sup> m.in. w wyrokach: z dnia 14 września 2000 r. C-384/98 D.vW.; z dnia 11 stycznia 2001 r. C-76/99 Komisja przeciwko Francji; z dnia 10 września 2002 r. C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH; z dnia 6 listopada 2003 r. C-45/01 Dornier; z dnia 20 listopada 2003 r. C-212/01 Unterpertinger; z dnia 20 listopada 2003 r. C-307/01 d’Ambrumenil i Dispute Resolution Services Ltd; z dnia 1 grudnia 2005 r. C-394/04 i C-395/04 Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia AE; z dnia 8 czerwca 2006 r. C-106/05 L.u.P. GmbH; z dnia 14 grudnia 2006 r. C-401/05 VDP Dental Laboratory NV; z dnia 14 czerwca 2007 r. C-434/05 Horizon College; z dnia 10 czerwca 2010 r. C-262/08 CopyGene A/S; z dnia 10 czerwca 2010 r. C-86/09 Future Health Technologies Ltd; z dnia 18 listopada 2010 r. C-156/09 Verigen Transplantation Service International AG.

W wyroku z dnia 10 czerwca 2010 r. C-86/09 Future Health Technologies Ltd TSUE stwierdził m.in.: „(...) usługi medyczne, które zostały wykonane w celu ochrony zdrowia, w tym również w celu utrzymania bądź przywrócenia dobrego stanu zdrowia ludzi, korzystają ze zwolnienia”.

W wyroku z dnia 18 listopada 2010 r. C-156/09 Verigen Transplantation Service International AG TSUE wskazał m.in., iż pojęcie świadczenia opieki medycznej odnosi się do czynności, które mają na celu diagnozę, opiekę oraz, w miarę możliwości, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowia. O ile świadczenia opieki medycznej powinny mieć cel terapeutyczny, to jednak zgodnie z orzecznictwem niekoniecznie wynika z tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie<sup>5</sup>. Nie ma przy tym znaczenia, że świadczenia takie są wykonywane przez personel, który nie stanowi wykwalifikowanego personelu medycznego, ponieważ nie jest konieczne, aby każdy aspekt opieki terapeutycznej wykonywany był przez personel medyczny<sup>6</sup>.

W wyroku z dnia 10 czerwca 2010 r. C-262/08 CopyGene A/S TSUE wskazał z kolei, iż pojęcie działalności ściśle związanej z opieką szpitalną i medyczną nie obejmuje świadczeń, które nie przedstawiają żadnego związku z opieką szpitalną nad odbiorcami tych świadczeń ani z opieką medyczną świadczoną ewentualnie na ich rzecz. Świadczenia takie wchodzą w zakres tego pojęcia wówczas, gdy są rzeczywiście wykonywane jako usługi pomocnicze względem stanowiącej świadczenie główne opieki szpitalnej nad odbiorcami lub opieki medycznej świadczonej na rzecz odbiorców, co oznacza, że nie stanowią one celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego. W wyroku tym TSUE orzekł, że – zważywszy na cel zwolnienia przewidzianego w tym zakresie w przepisach dyrektywy – jedynie świadczenie usług, które logicznie wpisują się w ramy dostarczania usług opieki szpitalnej i medycznej, i które w procesie świadczenia tych usług stanowią etap niezbędny, aby osiągnąć cele terapeutyczne, którym te ostatnie służą, mogą stanowić działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną<sup>7</sup>.

W świetle powyższego zatem, aby daną czynność uznać za usługę ściśle związaną z usługami w zakresie opieki medycznej służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, konieczne jest, aby ta czynność mogła być uznana za usługę pomocniczą do danej usługi medycznej (usługi głównej).

W kontekście kwalifikowania usług wykonywanych w ramach świadczenia opieki szpitalnej i medycznej, zauważyć należy, że opieka taka stanowi pewien proces (na który składa się wiele różnych czynności wykonywanych na terenie danej placówki) rozpoczynający się od momentu przyjęcia pacjenta do placówki medycznej, a kończący się w momencie opuszczenia przez pacjenta tej placówki.

W ramach powyższego procesu konieczne jest wykonanie wielu czynności, z których część może być również – i w praktyce często jest – wykonywana przez podmioty zewnętrzne. Spośród tych czynności, te, które spełniają warunki do uznania ich za usługi ściśle związane z usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, tj. stanowią nieodzowny element działalności placówek, świadczących taką opiekę, podlegają zwolnieniu od VAT na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a

---

<sup>5</sup> Pkt 24 wyroku.

<sup>6</sup> Pkt 28 wyroku.

<sup>7</sup> Pkt 38 – 40 wyroku.

ustawy o VAT. Dla zastosowania wskazanego zwolnienia nie ma w szczególności znaczenia, czy dana czynność jest fizycznie wykonywana w obecności konkretnego pacjenta (lecz jej nieodzowność z punktu widzenia zapewnienia należytej opieki pacjentom).

Wśród takich usług można przykładowo wymienić: wsparcie pielęgniarek lub salowych w opiece nad pacjentami przy wykonywaniu czynności higienicznych i pielęgnacyjnych – w tym związanych z potrzebami fizjologicznymi pacjentów (m.in. pomoc przy ubieraniu, karmienie, przewijanie, rozdawanie posiłków, transport pościeli i ścielenie łóżek szpitalnych, usuwanie pojemników z wydzielinami), monitorowanie stanu pacjentów, transport pacjentów na terenie placówki medycznej, pomoc w przygotowaniu do operacji lub zabiegu (zmiana odzieży i obuwia, oraz inne czynności niezbędne do przeprowadzenia procedur medycznych), przygotowanie pomieszczeń i przedmiotów niezbędnych do operacji i zabiegów medycznych (sprzątanie i dezynfekcja pomieszczeń, sterylizacja narzędzi, stołów operacyjnych, pojemników i innych przedmiotów, czynności związane z przygotowaniem leków), asystowanie podczas operacji lub zabiegu (ubieranie zespołu medycznego, podawanie sterylnych pakietów), czynności związane z gospodarką bielizną i odzieżą szpitalną oraz pościelą (jej zmiana, transport wewnątrzszpitalny, pranie), zapewnienie odpowiedniego wyżywienia pacjentów, czynności związane z gospodarką odpadami szpitalnymi (ich usuwanie i transport wewnątrzszpitalny), transport wewnątrzszpitalny przedmiotów używanych w procesie opieki medycznej (narzędzi, materiałów i pojemników do badań, krwi i materiałów krwiopochodnych, wyników badań, łóżek, wózków, materacy), czynności administracyjne (przyjęcie do placówki medycznej, wywiad medyczny – w tym pomoc w wypełnianiu kwestionariuszy, wypisanie z placówki medycznej).

Zaznaczyć przy tym należy, że wymienione powyżej czynności będą objęte zakresem zwolnienia od podatku pod warunkiem, że będą wykonywane na rzecz podmiotu leczniczego na jego terenie przez odpowiednie podmioty, tj. podmioty świadczące usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia (art. 43 ust. 17a ustawy o VAT).

Wskazać również należy, że warunek świadczenia czynności na terenie podmiotu leczniczego sprowadza się w istocie do tego, że są one faktycznie wykorzystywane (w ramach świadczenia usług w zakresie opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia) na terenie tych podmiotów (np. dostawa wyżywienia dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy zostało ono przygotowane poza tym terenem, odbiór odzieży i pościeli szpitalnej wykorzystywanej przez pacjentów oraz dowóz czystej odzieży i pościeli szpitalnej dla pacjentów przebywających na terenie szpitala, nawet, gdy jej pranie zostało wykonane poza terenem szpitala).

Wymienione powyżej czynności nie będą objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy będą pozostawały w ścisłym związku z usługami medycznymi niesłużącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia – np. gdy będą wykonywane w związku z usługami opieki zdrowotnej, realizowanymi w innym celu niż ochrona zdrowia ludzkiego (np. z operacjami plastycznymi wykonywanymi wyłącznie z powodów kosmetycznych czy też upiększających, testami genetycznymi dla celów ustalenia ojcostwa, badaniami lekarskimi przeprowadzanymi w celu wydania zaświadczenia niezbędnego do otrzymania odszkodowania od ubezpieczyciela itp.).

Powyższe czynności nie będą także objęte zwolnieniem od podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy podmiot je wykonujący nie będzie podmiotem wykonującym usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

Podsumowując, przedstawione powyżej usługi wykonywane w związku ze świadczoną przez podmioty lecznicze usługą w zakresie opieki medycznej, które realizowane są najczęściej w ramach outsourcingu przez podmioty zewnętrzne na rzecz placówek leczniczych na ich terenie, objęte są zakresem zwolnienia od podatku na podstawie art. 41 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT, z uwzględnieniem wskazanych zasad i warunków.

Z upoważnienia Ministra Rozwoju i Finansów  
Podsekretarz Stanu  
w Ministerstwie Finansów

*Paweł Gruza*

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/