

Poradnik prawny

Opodatkowanie usług medycznych podatkiem od towarów i usług

Opodatkowanie usług medycznych podatkiem od towarów i usług reguluje ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ oraz akty wykonawcze do powyższej ustawy.

Świadczenie usług medycznych podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jako odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, jeżeli jest świadczone przez podatnika w rozumieniu art. 15 ustawy o podatku od towarów

i usług. Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, które samodzielnie wykonują działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności. Działalnością gospodarczą w myśl ustawy jest m.in. wszelka działalność

usługodawców, a także działalność osób wykonujących wolne zawody.

W ustawie o podatku od towarów i usług przewidziany został szeroki wachlarz usług medycznych zwolnionych z 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 związanych, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez

podmioty lecznicze, a także świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

Na podstawie § 13 ust. 1 pkt 24 rozporządzenia Ministra Finansów z 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług² powyższe zwolnienie zostało rozciągnięte również na usługi wykonywane przez uczelnie medyczne. Zwolnienia te stanowią realizację art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³.

Ponadto zwolnione są usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu

i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania zawodów:

- lekarza i lekarza dentystry,
- pielęgniarki i położnej,
- medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U. Nr 112, poz. 654, Nr 149, poz. 887 i Nr 174, poz. 1039),
- psychologa.

Powyższe zwolnienia mają zarówno charakter przedmiotowy, gdyż dotyczą usług świadczonych w określonych celach, jak i podmiotowy, gdyż dotyczą usług świadczonych przez określone podmioty. Kryteria podmiotowe powyższych zwolnień są stosunkowo łatwe do określenia, poprzez analizę przepisów regulu-

jących działalność leczniczą i działalność w ramach poszczególnych zawodów medycznych. Dużo trudniejsze jest precyzyjne określenie, które usługi w zakresie opieki medycznej służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Powyższe powoduje, że każdorazowo należy dokonywać oceny, czy w indywidualnym przypadku usługa medyczna służy powyższemu celom. Przykładowo wycięcie nowotworu złośliwego skóry niewątpliwie służy zachowaniu i poprawie zdrowia, natomiast wycięcie nowotworu skóry, który nie jest złośliwy, wyłącznie w celu poprawiania estetyki, niekoniecznie zostanie uznane za usługę spełniającą przedmiotowe kryteria zwolnień. Analiza interpretacji organów po-



datkowych prowadzi do wniosku, że zwolnione z podatku od towarów i usług są m.in.: zabiegi *in vitro*, usługi w zakresie szkoły rodzenia, operacje plastyczne o charakterze rekonstrukcyjnym lub przywracające normalny wygląd pacjenta jako operacje istotne z punktu widzenia zdrowia psychicznego pacjenta. Z kolei usługami medycznymi opodatkowanymi będą m.in.: badania lekarskie i psychologiczne osób ubiegających się o prawo jazdy, usługi wybielania zębów, prowadzenie badań klinicznych na rzecz firm farmaceutycznych lub innych sponsorów takich badań, operacje plastyczne mające na celu wyłącznie poprawienie estetyki, a nie przywrócenie stanu normalnego.

Zakres praw i obowiązków podmiotów świadczących wyłączenie usługi medyczne zwolnione z podatku mocno różni się od zakresu praw i obowiązków podmiotów świadczących usługi podlegające opodatkowaniu VAT.

Podmioty świadczące wyłączenie usługi zwolnione z podatku nie mają obowiązku rejestrowania się dla celów podatku od towarów i usług, choć mogą tego dokonać i zostać zarejestrowani jako „podatnik VAT zwolniony”. Nie są one również zobowiązane do prowadzenia ewidencji dla celów podatku od towarów i usług. Świadczący usługi wyłącznie zwolnione nie będą mogli jednak korzystać z prawa do odliczenia podatku zawartego w cenie towarów i usług nabytych w celu świadczenia usług medycznych zwolnionych.

Podmioty świadczące usługi medyczne podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług zobowiązane są do złożenia zgłoszenia rejestracyjnego przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu, chyba że będą korzystać ze zwolnienia podmiotowego dla drobnych przedsiębiorców⁴.

Świadczący usługi medyczne opodatkowane są zobowiązani: prowadzić ewidencję dla celów podatku, składać deklaracje podatkowe za okresy miesięczne lub kwartalne oraz wpłacać podatek do 25 dnia miesiąca następującego po okresie rozliczeniowym. Usługi medyczne podlegające opodatkowaniu, świadczone na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, należy ewidencjonować za pomocą kasy fiskalnej. Podatnikom świadczącym usługi medyczne opodatkowane VAT przysługiwane będzie prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z towarami i usługa-

mi wykorzystywanymi do wykonywania czynności opodatkowanych, a także do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Podatek naliczony z tytułu nabywanych towarów i usług związanych zarówno ze świadczonymi usługami medycznymi zwolnionymi i opodatkowanymi będzie podlegać odliczeniu proporcjonalnemu⁵.

Podmiot świadczący usługi medyczne, mający wątpliwości, czy konkretne usługi medyczne lub rodzaj usług medycznych są zwolnione z podatku od towarów i usług, czy podlegają opodatkowaniu, może wystąpić do ministra finansów o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Interpretacja taka może dotyczyć zarówno zaistniałego stanu faktycznego, jak i zdarzenia przyszłego⁶.

¹ tj. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

² Dz.U. z 2011 r. Nr 73, poz. 392 z późn. zm.

³ Dz.U. UE. L. 2006.347.1 z późn. zm.

⁴ Instytucję zwolnienia podmiotowego dla drobnych przedsiębiorców regulują przepisy art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁵ Szczegółowe zasady określania proporcji, w jakiej podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego określa art. 90 ustawy o podatku od towarów i usług.

⁶ Instytucję interpretacji przepisów prawa podatkowego regulują art. od 14a do 14p ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.).

Porad udzielat



**Karol
Frąckowiak
doradca
podatkowy**

**Kancelaria Adwokatów i Radców Prawnych
P.J. Sowisło & Topolewski sp.k.
ul. 28 Czerwca 1956 r. 231/239
61-485 Poznań
tel./faks: +48 61 83 52 373
kancelaria@sowislo.com.pl
www.sowislo.com.pl**



Sowisło & Topolewski
Kancelaria Adwokatów i Radców Prawnych