

Bogumił Brzeziński* 
Krzysztof Lasiński-Sulecki** 
Wojciech Morawski*** 

DYSKUSYJNE ASPEKTY ZAKRESU ZWOLNIENIA OD PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG OPIEKI SZPITALNEJ

Streszczenie. Przepisy dotyczące zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług nastrożają licznych problemów interpretacyjnych. Przyczyną tego jest złożoność materii gospodarczej, jakiej dotyka prawo podatkowe. Artykuł poświęcony jest problematyce zwolnienia z podatku od towarów i usług czynności, które co prawda są czynnościami ściśle związanymi z opieką szpitalną lub medyczną czy wręcz mogą zostać uznane za służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, ale nie są czynnościami *stricte* leczniczo-opiekuńczymi.

Słowa kluczowe: dyrektywa VAT, podatek od towarów i usług, opodatkowanie świadczeń medycznych

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

** Doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, e-mail: kls@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-8380-8392>

*** Doktor habilitowany, profesor UMK, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, e-mail: wmoraw@umk.pl, <https://orcid.org/0000-0002-2396-9434>

DISCUSSABLE ASPECTS OF THE SCOPE OF EXEMPTION FROM TAX ON GOODS AND SERVICES FOR HOSPITAL CARE

Summary. The provisions on tax exemptions in the tax on goods and services pose a lot of interpretation problems. The reason is the complexity of the economic matter that is affected by tax law. The article is devoted to the issue of exemption from tax on goods and services for activities that are strictly related to hospital or medical care, or may even be considered to be used to prevent, preserve, save, restore and improve health, but are not strictly therapeutic or caring activities.

Keywords: VAT directive, tax on goods and services, taxation of medical services

1. WPROWADZENIE

Przepisy dotyczące zwolnień podatkowych w podatku od towarów i usług nasycają licznych problemów interpretacyjnych. Przyczyną tego jest złożoność materii gospodarczej, jakiej dotyczy prawo podatkowe. Nie bez znaczenia jest też to, że krajowe regulacje prawne są, a przynajmniej powinny być zgodne ze stosownymi przepisami unijnymi (dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹), a tu wątpliwości budzą naturalne w pewnym sensie różnice siatki pojęciowo-terminologicznej prawa krajowego i unijnego – o prostych odstępstwach od treści i ducha regulacji unijnych w prawie krajowym nie wspominając.

Przykładem trudności interpretacyjnych, jakie w takim kontekście pojawiają się w zakresie opieki medycznej i usług z nią związanych, może być ustalenie zakresu czynności zwolnionych od podatku od towarów i usług na podstawie artykułu 43 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług². Przepis ten stanowi, że zwalnia się od podatku usługi z zakresu 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. Zgodnie zaś z art. 43 ust. 1 pkt 18a u.p.t.u. zwalnia się z podatku usługi z zakresu 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 zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza.

¹ Dz. Urz. UE z dnia 11 grudnia 2006 r., L 347 ze zm., s. 1 – dalej dyrektywa VAT.

² Dz.U. z 2022 r., poz. 931 ze zm. – dalej u.p.t.u.

Podstawowe problemy interpretacyjne są tutaj dwa. Pierwszy wyraża się w pytaniu o objęcie (bądź też nieobjęcie) zwolnieniem z podatku od towarów i usług czynności, które co prawda są czynnościami ściśle związanymi z opieką szpitalną/medyczną czy wręcz mogą zostać uznane za służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, ale nie są czynnościami *stricte* leczniczo-opiekuńczymi. Drugi to kwestia uznania za zwolnione takich samych czynności w sytuacji, gdy świadczone są one na rzecz podmiotu realizującego opiekę leczniczo-szpitalną przez inne podmioty. Artykuł poświęcony jest dogmatycznoprawnej analizie przepisów dotyczących pierwszej ze wspomnianych kwestii.

2. TERMINOLOGIA PRZEPISÓW PODATKOWYCH I NIEPODATKOWYCH

Ani „opieka medyczna”, ani też „profilaktyka” – terminy kluczowe dla wytyczenia zakresu zwolnienia – nie zostały zdefiniowane w ustawie o podatku od towarów i usług. Warto – bez wyciągania zbyt daleko idących wniosków, w celach porównawczych, a także dla ustabilizowania właściwego kontekstu dla interpretacji przepisów podatkowych – przyjrzeć się regulacjom prawnym dotyczącym zakresu działalności leczniczej.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej³ działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Jak stanowi art. 3 ust. 2 u.d.l. działalność lecznicza może również polegać na:

- 1) promocji zdrowia lub
- 2) realizacji zadań dydaktycznych i badawczych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia, w tym wdrażaniem nowych technologii medycznych oraz metod leczenia.

Świadczenia zdrowotne to działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania⁴.

O ile w większości wypadków świadczenia zdrowotne w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej stanowią świadczenia opieki medycznej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, o tyle dostrzegalny jest jednak margines rozbieżności między powyższymi pojęciami. Bezsporne jest to, że opieka medyczna w rozumieniu ustawy o podatku od towarów

³ Dz.U. z 2023 r., poz. 991 ze zm. – dalej u.d.l.

⁴ Art. 2 ust. 1 pkt 10 u.d.l.

i usług obejmuje profilaktykę (a w szczególności, że zwolnienie z podatku od towarów i usług obejmuje też usługi profilaktyki zdrowotnej). W definicji świadczeń zdrowotnych pojęcie „profilaktyka” nie występuje. Nie tylko zatem w ustawie podatkowej i w ustawie „niepodatkowej” używa się innych terminów, lecz ustawodawca nadał im również odmienne znaczenie. W konsekwencji nie może dziwić to, że podmiot zajmujący się profilaktyką ryzyk chorobowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług nie musi być podmiotem leczniczym w rozumieniu ustawy o działalności leczniczej (abstrahując od wymogu wyrażonego w art. 43 ust. 1 pkt 18 *in fine* u.p.t.u.).

Rozbieżności terminologiczne między ustawą o działalności leczniczej oraz ustawą o podatku od towarów i usług powodują, że działalność profilaktyczna w rozumieniu tej drugiej ustawy nie musi być świadczeniem zdrowotnym w rozumieniu pierwszej z powołanych ustaw.

3. DYREKTYWA VAT I JUDYKATURA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI

Artykuł 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy VAT stanowi m.in., że „państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania następujące transakcje:

[...]

- b) opiekę szpitalną i medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach społecznych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze;
- c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie [...].”

Sformułowanie art. 43 ust. 1 pkt 18–19a u.p.t.u. odbiega od treści art. 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy VAT. W literaturze wskazuje się jednak na to, że „ustawodawca polski, posiłkując się orzecznictwem TS, doprecyzował użyty w treści przepisu dyrektywy VAT termin »opieka szpitalna i medyczna«, wskazując, że zwolnione są usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Na taki kształt przepisu niewątpliwie wpłynęło orzecznictwo TS zapadłe na tle art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy VAT, wyjaśniające rzeczzone pojęcie”⁵.

⁵ D. Dominik-Ogińska, *Zwolnienia usług medycznych wykonywanych przez podmioty lecznicze i uczelnie*, [w:] *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług*, red. eadem, Warszawa 2016, s. 414–415.

Trzon zakresu zwolnienia nie jest źródłem wątpliwości. Problematyczna jest delimitacja jego granic. W świetle orzecznictwa trybunału sprawiedliwości (TS) zwolnienia obejmują m.in.:

- 1) transport pobranych próbek na polecenie pracownika służby zdrowia⁶;
- 2) analizy laboratoryjne, których celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zapobiegawczym⁷;
- 3) oddzielanie komórek chrząstek stawowych z materiału chrząstkowego pobranego od człowieka i późniejsze ich pomnażanie w celu ponownego wszczepienia do celów terapeutycznych⁸;
- 4) operacje z zakresu chirurgii plastycznej i zabiegi estetyczne, jeżeli świadczenia te służą diagnozowaniu i leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia oraz ochronie, utrzymywaniu i przywracaniu dobrego stanu zdrowia osób⁹.

Poza zakresem zwolnień są – według TS – m.in. następujące świadczenia:

- 1) dostawa okularów i lekarstw¹⁰;
- 2) opieka weterynaryjna¹¹;
- 3) biologiczne testy mające na celu ustalenie pokrewieństwa¹²;
- 4) usługi zmierzające do wystawienia zaświadczenia pozwalającego na uzyskanie renty¹³;
- 5) czynności polegające na wysyłce zestawu do poboru krwi pępowinowej noworodka oraz na analizie i przetwarzaniu tej krwi, a także, w odpowiednim przypadku, na przechowywaniu komórek macierzystych zawartych w tej krwi w celu ewentualnego przyszłego wykorzystania

⁶ Wyrok TS z dnia 11 stycznia 2001 r. w sprawie C-76/99 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej (ECLI:EU:C:2001:12).

⁷ Wyrok TS z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C-106/05 L.u.P. GmbH przeciwko Finanzamt Bochum-Mitte (ECLI:EU:C:2006:380).

⁸ Wyrok TS z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-156/09 Finanzamt Leverkusen przeciwko Verigen Transplantation Service International AG (ECLI:EU:C:2010:695).

⁹ Wyrok TS z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie C-91/12 Skatteverket przeciwko PFC Clinic AB (ECLI:EU:C:2013:198).

¹⁰ Wyrok TS z dnia 23 lutego 1988 r. w sprawie 353/85 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (ECR [1988] 00817).

¹¹ Wyrok TS z dnia 24 maja 1988 r. w sprawie 122/87 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej (ECLI:EU:C:1988:256).

¹² Wyrok TS z dnia 14 września 2000 r. w sprawie C-384/98 D. przeciwko W. (ECLI:EU:C:2000:444).

¹³ Wyrok TS z dnia 20 listopada 2003 r. w sprawie C-212/01 Margarete Unterpertinger przeciwko Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter (ECLI:EU:C:2003:625).

w celach terapeutycznych, jeśli mają jedynie zagwarantować, że szczególnie środek będzie dostępny w celu leczenia medycznego w hipotetycznej sytuacji, gdy stałoby się ono niezbędną¹⁴;

- 6) usługi polegające na przewozie organów i próbek pochodzących od ludzi do szpitali i laboratoriów¹⁵.

Pewnego rodzaju podsumowanie dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości może stanowić jego wyrok z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie C-91/12 Skatteverket przeciwko PFC Clinic AB¹⁶. Wynika z niego, że jeśli chodzi o świadczenia o charakterze medycznym, art. 132 ust. 1 lit. b i art. 132 ust. 1 lit. c dyrektywy VAT mają rozłączne zakresy zastosowania. Ich celem jest uregulowanie w całości zwolnienia świadczeń medycznych *sensu stricto*. Art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy VAT dotyczy bowiem świadczeń udzielanych w środowisku szpitalnym, natomiast art. 132 ust. 1 lit. c tej dyrektywy dotyczy świadczeń medycznych udzielanych poza szpitalem, w prywatnym gabinecie świadczeniodawcy, w domu pacjenta lub w jakimkolwiek innym miejscu (pkt 24 powołanego wyroku).

Pojęcie „opieka medyczna” zawarte w art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy VAT oraz pojęcie „świadczenie opieki medycznej” znajdujące się w tym samym ustępie pod lit. c odnoszą się do świadczeń, które służą diagnozowaniu i w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia (pkt 25 powołanego wyroku). Nawet jeżeli opieka medyczna oraz świadczenie opieki medycznej powinny mieć cel terapeutyczny, niekoniecznie oznacza to, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie (pkt 26 powołanego wyroku).

Świadczenie przez podmioty świadczące usługi opieki szpitalnej usług, takich jak usługi telefoniczne i wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, jak również dostarczanie przez te same podmioty łóżek i posiłków towarzyszącym pacjentom osobom, może korzystać ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej – jako działalność ściśle związana z opieką szpitalną i medyczną, gdy usługi te są konieczne do osiągnięcia celów terapeutycznych, którym służą opieka szpitalna oraz medyczna. Potwierdził to Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 1 grudnia 2005 r. w połączonych

¹⁴ Wyrok TS z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-86/09 Future Health Technologies Ltd przeciwko The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ECLI:EU:C:2010:334).

¹⁵ Wyrok TS z dnia 2 lipca 2015 r. w sprawie C-334/14 État belge przeciwko Nathalie De Fruytier (ECLI:EU:C:2015:437).

¹⁶ ECLI:EU:C:2013:198.

sprawach C-394/04 i C-395/04 Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinonygeia AE przeciwko Ypourgos Oikonomikon (ECLI:EU:c:2005:734).

Reasumując, z art. 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy VAT wynika, że ze zwolnienia z opodatkowania korzystają świadczenia opieki szpitalnej i innej opieki medycznej. Są one zasadniczo pojmowane przez Trybunał Sprawiedliwości jako świadczenia terapeutyczne. Trybunał nie opowiada się jednak za wąskim pojmowaniem terapeutycznego celu świadczenia. Szeroko pojmuje przy tym działalność ściśle związaną z opieką szpitalną i medyczną, do której również zastosowanie ma zwolnienie z opodatkowania w myśl dyrektywy VAT.

Gdyby kierować się wykładnią językową art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy VAT, należałoby przede wszystkim podkreślić, że ze zwolnienia korzystają usługi opieki szpitalnej i medycznej. Są to dwie kategorie usług objętych zwolnieniem. Opieka szpitalna niewątpliwie obejmuje wszelkie świadczenia w szpitalu, związane z ratowaniem życia, zdrowia, ale też profilaktyką. Warto nadmienić, że świadczy to też o tym, iż profilaktyka powinna być pojmowana szeroko. Nie jest przecież zadaniem szpitali wykonywanie na rzecz pacjentów działań profilaktycznych w wąskim tego słowa znaczeniu. Profilaktyka musi tu oznaczać działania podejmowane w szpitalach w celu ochrony potencjalnych przyszłych pacjentów przed dodatkowymi zagrożeniami ich zdrowia (a może nawet przede wszystkim przed dodatkowymi zagrożeniami – wszak lekarzy obowiązuje zasada *primum non nocere*).

Z dyrektywy VAT wynika, że państwa członkowskie muszą zwolnić z opodatkowania usługi opieki szpitalnej, a usługi opieki szpitalnej niewątpliwie nie są ograniczone do usług polegających na leczeniu chorób. Co prawda w orzecznictwie TS wskazuje się na „terapeutyczny” cel usług objętych art. 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy VAT, ale jednocześnie nadmienia się, że owego „terapeutycznego” celu nie należy pojmować wąsko.

4. OPIEKA MEDYCZNA

„Opieka” według definicji słownikowej oznacza tyle, co „dbanie o kogoś, o coś”¹⁷. „Medyczny” to „dotyczący medycyny”¹⁸. Medycyna zaś definiowana jest jako „nauka o chorobach ludzi oraz sposobach ich leczenia”¹⁹.

¹⁷ Słownik języka polskiego PWN, red. E. Sobol, Warszawa 2010, s. 585.

¹⁸ *Ibidem*, s. 436.

¹⁹ *Ibidem*.

Opiekę medyczną należy zatem rozumieć jako dbanie o kogoś w zakresie ochrony zdrowia przed chorobami. Tyle wynika z zestawienia wyżej przywołanych definicji słownikowych. Pojęcie „opieka medyczna” niewątpliwie obejmuje działania lekarzy nakierowane na leczenie chorób oraz profilaktykę. Nie sposób jednak uznać, że tylko lekarze zajmują się opieką medyczną. Zaangażowani w nią bezpośrednio są również pielęgniarki czy ratownicy medyczni. Warto zauważyć, że część działań wymienionych tu podmiotów ma charakter w pełni samoistny. Pielęgniarka przykładowo może wykonać serię zastrzyków, co będzie klasyfikowane jako opieka medyczna. Ratownik medyczny wykonujący resuscytację też zajmuje się czynnościami z zakresu opieki medycznej.

Kluczowe jest jednak sformułowanie odpowiedzi na pytanie, czy opieką medyczną parają się też pracujące w szpitalu osoby zaliczane do niższego personelu. Na tym etapie można stwierdzić przynajmniej to, że działania takich osób są nieodłącznym elementem usług opieki medycznej świadczonych przez podmioty lecznicze.

Bezsporne pozostaje to, że znacząca część świadczeń wykonywanych przez niższy personel może zostać zakwalifikowana jako opieka medyczna. Stanowią one bowiem istotny element opieki nad osobą chorą. Należy tu wymienić chociażby świadczenia z zakresu opieki nad pacjentami na polecenie personelu, takie jak podawanie i opróżnianie kaczek, basenów, nocników, pomoc przy zmianie pieluch (okresowa kontrola pacjentów w celu zdiagnozowania potrzeby zmiany pieluchy), pomoc przy wymianie i opróżnianiu worków z wydzielinami i wydaliniami, pomoc pacjentom przy zmianie bielizny osobistej, pomoc przy zmianie bielizny pościelowej chorego leżącego, pomoc przy toalecie pacjentów leżących, pomoc przy toalecie pacjentów chodzących, mycie głowy, pomoc przy zmianie pozycji pacjentów leżących, karmienie lub pomoc przy karmieniu pacjentów, pomoc lub transport pacjentów do karetki, na zabiegi, badania diagnostyczne, czynności pomocnicze przy zabiegach – ubieranie zespołu, czynności pomocnicze przy myciu chirurgicznym rąk, podawanie sterylnych pakietów, pomoc przy ułożeniu pacjenta na stole²⁰.

²⁰ Zob. np. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 1 lutego 2017 r., IBPP3.4512.765.2016.1.JP; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 grudnia 2014 r., ILPP5/443-234/14-3/PG; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 kwietnia 2014 r., ILPP5/443-23/14-4/KG; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 12 września 2013 r., ILPP1/443-721/11/13-S1/NS; Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 15 lipca 2013 r., ILPP1/443-306/13-2/AW; Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 stycznia 2013 r., IPPP1/443-1117/12-2/JL.

Cechą wspólną powyższych świadczeń jest to, że można zidentyfikować konkretną osobę fizyczną, która jest ostatecznym beneficjentem świadczenia wykonywanego przez niższy personel.

Podkreślić należy, że ten sam personel niejednokrotnie zaangażowany jest w wykonywanie świadczeń, które również są niezbędne do funkcjonowania szpitala, ale w momencie ich wykonywania nie można wskazać tożsamości osoby fizycznej – ostatecznego beneficjenta tych świadczeń. Można tu wymienić świadczenia polegające na zapewnieniu odpowiedniego stanu sanitarno-higienicznego pomieszczeń podmiotu leczniczego czy opieki nad pacjentami na polecenie personelu: mycia i dezynfekcji kacek, nocników, basenów, zdejmowania bielizny pościelowej, mycia i dezynfekcji łóżka po wypisie, rozdawania lub pomocy przy rozdawaniu posiłków, zmywania i wyparzania naczyń (w tym w szczególności: w oddziałach zakaźnych), pomocy przy toalecie pośmiertnej, transportu zwłok lub pomocy przy transporcie, pomocy przy transporcie i myciu narzędzi, transportu brudnej i czystej bielizny, transportu odpadów, transportu posiłków, ich dystrybucji, zbierania i transportu resztek pokonsumpcyjnych, transportu narzędzi i materiałów między oddziałami a punktami sterylizacji, transportu łóżek, transportu materiału biologicznego do badań.

Część spośród wyżej wymienionych świadczeń da się niewątpliwie scharakteryzować jako świadczenia służące profilaktyce. Mają one bowiem na celu bezpośrednie ograniczenie ryzyk rozprzestrzeniania się chorób. Niektóre spośród tych działań są przy tym nieporównywalne z podobnymi czynnościami wykonywanymi poza szpitalami. Jak już wcześniej wspomniano, zapewnienie odpowiedniego stanu sanitarno-higienicznego sali operacyjnej czy gabinetu zabiegowego nie jest działaniem porównywalnym z podobnym działaniem wykonywanym w warunkach domowych, a nawet w miejscach, w których gromadzą się ludzie, takich jak hotele, restauracje czy dworce kolejowe. W szpitalach, a w szczególności na ich oddziałach zakaźnych (w tym hepatologicznych) czy przeciwgruźliczych, z założenia przebywają w większości osoby o dużym, a nawet bardzo dużym potencjale zakażenia innych ludzi. Zagrożenie to wcale nie ustaje w związku z tym, że dany pacjent opuścił szpital. Niezbędne jest podjęcie działań, które uchronią przed zakażeniem kolejnych pacjentów.

Źródłem zagrożeń chorobowych nie są wyłącznie pacjenci „przynoszący” do szpitala bakterie i wirusy. Zagrożenia wynikają też z następstw stosowania lekarstw. Podanie lekarstw wiąże się z pozostawieniem odpadów, takich jak blistry czy strzykawki. Pozostałości lekarstw wydalane są

przez organizm pacjenta. Przykładowo: mocz pacjenta poddawanego terapii lekami cytostatycznymi może stanowić zagrożenie dla zdrowia osób o obniżonej odporności, takich jak dzieci czy osoby w podeszłym wieku. Usunięcie zabrudzeń ma zatem kluczowe znaczenie dla zapewnienia bezpieczeństwa zdrowotnego wszelkich osób wchodzących do szpitala – w tym kolejnych pacjentów i osób odwiedzających.

Części działań podejmowanych przez najniżej wykwalifikowany personel po prostu nie da się odseparować od świadczenia medycznego z zakresu ratowania zdrowia w ścisłym tego słowa znaczeniu. Dobry przykład stanowią wspomniane wcześniej czynności związane z obsługą kaczek. Niejednokrotnie zawierają one materiał podlegający regularnym badaniom.

Działania podmiotów zajmujących się wyspecjalizowaną dbałością o stan higieniczno-sanitarny szpitala oraz niektóre czynności związane z obsługą pacjenta niewątpliwie służą zatem profilaktyce (a czynności pomocowe wykonywane przy pacjentach są po prostu elementem świadczenia z zakresu ratowania zdrowia). Stanowią też nieodłączny element świadczenia z zakresu opieki medycznej.

5. UTRZYMANIE HIGIENY A PROFILAKTYKA

W *Słowniku języka polskiego PWN* „profilaktyka” to „działania mające na celu zapobieganie niekorzystnym zjawiskom, zwłaszcza chorobom”²¹. W literaturze naukowej profilaktyka definiowana jest jako kontrolowanie ryzyk²².

Jakkolwiek higiena ma znaczenie nie tylko w obiektach podmiotów leczniczych, utrzymania higieny w szpitalu nie można utożsamiać z utrzymaniem higieny w gospodarstwie domowym. Z uwagi na nieporównywalnie większe zagrożenia panujące w szpitalu konieczne jest używanie profesjonalnych środków przez specjalnie przeszkolony personel pod nadzorem personelu medycznego – zarówno lekarzy, jak i pielęgniarek²³.

²¹ *Słownik języka polskiego...*, s. 742.

²² Zob. A. Ostrowska, *Profilaktyka zdrowotna: interpretacje, definicje sytuacji, racjonalności (przypadek profilaktyki ginekologicznej kobiet)*, „Studia Socjologiczne” 2011, nr 3(202), s. 74.

²³ Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Krakowie, Informacja o wynikach kontroli żywienia i utrzymania czystości w szpitalach publicznych, nr ewid. 9/2009/P08141/LKR, s. 30–32.

Specyficzne potrzeby związane z utrzymaniem higieny w szpitalach wynikają ze znaczącego nagromadzenia czynników zakaźnych, które mogą uniemożliwić skuteczną terapię, a nawet spowodować u pacjentów choroby inne niż będące przesłanką ich wcześniejszej hospitalizacji. W literaturze naukowej nadmienia się m.in., że: „[j]ednym z istotnych problemów medycyny są zakażenia wywoływane wieloodpornymi patogenami, które zwiększają ryzyko niepowodzenia terapii, przedłużają czas leczenia i pobytu w szpitalu oraz w znacznym stopniu mogą wpływać na śmiertelność pacjentów w oddziale intensywnej terapii (OIT). Im większej liczbie procedur inwazyjnych poddawany jest chory podczas pobytu w szpitalu, tym większe ryzyko rozwinięcia się zakażenia szpitalnego (ang. *hospital-acquired infections* – HAI). Im dłuższy pobyt pacjenta na oddziale, tym większe prawdopodobieństwo rozwinięcia się zakażenia szczepami wieloodpornymi²⁴. Rozprzestrzenianiu zagrożeń służy dekontaminacja²⁵. Mające na celu eliminację źródeł zakażeń czyszczenie wszystkich przedmiotów w szpitalach stanowi bezdyskusyjną konieczność²⁶. Utrzymanie sterylności na bloku operacyjnym i utrzymywanie w czystości systemu wentylacyjnego bloku operacyjnego postrzega się jako istotne elementy ochrony pacjenta przed zakażeniami²⁷.

Utrzymanie higieny w szpitalach, wykonywanie w zorganizowany sposób czynności związanych z obsługą pacjentów niewątpliwie mieści się w pojęciu profilaktyki. Jest to działanie zapobiegające chorobom, a zarazem mające na celu przeciwdziałanie ryzykom.

Konstatacja ta jest o tyle ważna, że oznacza, iż do opisanych powyżej czynności zastosowanie może mieć – jako do służących profilaktyce usług świadczonych na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych – art. 43 ust. 1 pkt 18a u.p.t.u. To zaś oznacza, że do takich usług nie muszą mieć zastosowania wymogi wynikające z art. 43 ust. 17 i 17a u.p.t.u.

²⁴ K. Jermakow, M. Fleischer, M. Pajączkowska, A. Szczykutowicz, A. Starczewska, L. Łysenko, G. Durek, G. Gościniak, *Ocena kolonizacji wieloodpornymi szczepami pacjentów przyjętych po zabiegach chirurgicznych na oddział intensywnej terapii szpitala klinicznego*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5), s. 319.

²⁵ *Ibidem*, s. 320.

²⁶ Zob. przykładowo M.P. Ozimek, K.A. Morawska, O. Bortkiewicz, M. Fleischer, *Mikrobiologiczne skażenie zabawek w oddziałach pediatrycznych*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5), s. 329.

²⁷ Zob. np. G. Ziółkowski, I. Pawłowska, T. Bielecki, *Kontrola zakażeń miejsca operowanego w ortopedii*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5), s. 343.

6. ŚWIADCZENIA ZŁOŻONE

W sytuacji gdy wspomniane powyżej usługi świadczone są przez podmiot leczniczy świadczący podstawowe usługi z zakresu opieki medycznej (opieki zdrowotnej), można kierować się rozszerzeniami podstawowego zakresu zwolnień (na dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi, tj. wymienionymi w pkt 18 i 18a *in principio*, usługami związane). Niezależnie od powyższego należy pamiętać o pojęciu świadczeń złożonych.

W toku wykładni przepisów prawa podatkowego należy również pamiętać o odrębności (autonomii) pojęciowej prawa podatkowego. Nierzadko zdarza się, że to samo zdarzenie jest inaczej kwalifikowane na potrzeby prawa podatkowego niż na potrzeby przepisów innych gałęzi prawa. Prawdopodobieństwo wystąpienia takich rozbieżności jest względnie wysokie w sferze podatku od towarów i usług, którego konstrukcja oparta jest na zharmonizowanym wzorcu unijnym, co tym bardziej wymusza autonomiczne pojmowanie pojęć i terminów zawartych w aktach prawnych regulujących opodatkowanie VAT.

Podmioty lecznicze z reguły bardzo dokładnie opisują swoje oczekiwania w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, a następnie stosownie do nich sporządzają umowy. Wszelkie czynności scharakteryzowane w tych umowach jako przedmiot świadczenia podlegają jednak kwalifikacji na potrzeby podatku od wartości dodanej.

Jako szczególnie istotna jawi się tu orzecznicza koncepcja świadczeń złożonych. Jak wywodził Trybunał Sprawiedliwości, chociażby w wyroku z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-224/11 BGŻ Leasing Sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie²⁸, do celów VAT każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne, jak wynika z art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy VAT (pkt 29 powołanego wyroku). W pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a więc które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. Jedna transakcja występuje w wypadku, gdy co najmniej dwa elementy albo co najmniej dwie czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miało by charakter sztuczny. Jest tak również w sytuacji, gdy można stwierdzić,

²⁸ ECLI:EU:C:2013:15.

że co najmniej jeden element stanowi świadczenie główne, natomiast inny element lub elementy stanowią jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los podatkowy świadczenia głównego (pkt 30 powołanego wyroku). Nie tylko każdą transakcję należy co do zasady uznawać za odrębną i niezależną, lecz również należy uznawać, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT (pkt 31 powołanego wyroku).

Trudno byłoby więc – w świetle rzeczonyj koncepcji świadczeń złożonych – za odrębne świadczenia uznać np. podawanie i opróżnianie kacek, basenów i nocników oraz mycie i dezynfekcję kacek, nocników, basenów, karmienie lub pomoc przy karmieniu pacjentów oraz rozdawanie lub pomoc przy rozdawaniu posiłków, transport posiłków, ich dystrybucję, zbieranie i transport resztek pokonsumpcyjnych, zmywanie i wyparzenie naczyń, pomoc przy zmianie bielizny pościelowej chorego leżącego oraz zdejmowanie bielizny pościelowej, a także mycie i dezynfekcja łóżka po wypisie.

7. KONKLUZJE

Zwolnienia z art. 43 ust. 1 pkt 18–19 u.p.t.u. obejmują świadczenia służące ratowaniu życia, zdrowia czy profilaktyce zdrowotnej. Bezsporne jest to, że zwolnienie ma zastosowanie do większości świadczeń wykonywanych przez lekarzy na rzecz pacjentów (niezależnie od prawnych aspektów takich świadczeń). Sporne bywa natomiast objęcie zakresem zwolnienia świadczeń pomocniczych, bez których szpitale, ale też inne placówki podmiotów leczniczych, nie mogłyby bezpiecznie dla pacjentów funkcjonować. Nie ma jednak podstaw do zawężania pojmowania terminów użytych w art. 43 ust. 1 pkt 18–19 u.p.t.u. W konsekwencji także świadczenia związane z utrzymaniem wystarczającego do udzielania świadczeń medycznych poziomu higieny należy uznać za działania profilaktyki zdrowotnej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie polskich sądów²⁹, a w pewnym zakresie także w orzecznictwie organów podatkowych³⁰. Poza argumentacją opartą na językowej wykładni przepisów podkreślić należy, że tak szerokie

²⁹ Zob. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 października 2020 r., sygn. I FSK 980/19, CBOSA oraz powołane w nim orzecznictwo.

³⁰ Zob. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 grudnia 2017 r., PT1.8101.5.2017. PSG.622.

pojmowanie zwolnienia pozwala także na osiągnięcie celu tego zwolnienia, którym jest obniżenie kosztu usług medycznych. Trzeba też zaznaczyć, że w wypadku outsourcingu przez szpital pewnych świadczeń służących profilaktyce zdrowotnej nie pojawia się problem obciążenia szpitali nieodliczalnym dla nich podatkiem naliczonym w fakturach VAT wystawionych przez jego dostawców.

BIBLIOGRAFIA

- Dominik-Ogińska D., *Zwolnienia usług medycznych wykonywanych przez podmioty lecznicze i uczelnie*, [w:] *Zwolnienia w zakresie podatku od towarów i usług*, red. D. Dominik-Ogińska, Warszawa 2016.
- Jermakow K., Fleischer M., Pajączkowska M., Szczykutowicz A., Starczewska A., Łysenko L., Durek G., Gościński G., *Ocena kolonizacji wieloodpornymi szczepami pacjentów przyjętych po zabiegach chirurgicznych na oddział intensywnej terapii szpitala klinicznego*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5).
- Ostrowska A., *Profilaktyka zdrowotna: interpretacje, definicje sytuacji, racjonalności (przypadek profilaktyki ginekologicznej kobiet)*, „Studia Socjologiczne” 2011, nr 3(202).
- Ozimek M.P., Morawska K.A., Bortkiewicz O., Fleischer M., *Mikrobiologiczne skażenie zabawek w oddziałach pediatrycznych*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5).
- Słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobol, Warszawa 2010.
- Ziółkowski G., Pawłowska I., Bielecki T., *Kontrola zakażeń miejsca operowanego w ortopedii*, „Forum Zakażeń” 2016, nr 7(5).