



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Warszawa, 2.08.2013r.

RPO-674861-V/11/AB

00-090 Warszawa Tel. centr. 22 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 22 827 64 53

Pan
Jan Vincent-Rostowski
Wiceprezes Rady Ministrów
Minister Finansów
Warszawa

Krzysztof Rostowski

Przedmiotem zainteresowania Rzecznika Praw Obywatelskich jest stosowanie zwolnień dla usług opieki medycznej, przewidzianych w art. 43 ust. 1 pkt 18, 18a, 19 i 19a 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.; zwanej dalej „ustawą o VAT”) i w § 13 ust. 1 pkt 24 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2013 r. poz. 247, z późn. zm.). Wskazane przepisy stanowią implementację do polskiego porządku prawnego art. 132 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE.L. 2006.347.1, z późn. zm.). Dotyczą usług z zakresu opieki medycznej, służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawy towarów i świadczenia usług ściśle z tymi usługami związanych.

Celem zwolnień jest ułatwienie ochrony życia ludzkiego, a przez to mają one umocowanie w art. 68 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy ma prawo do ochrony zdrowia. Prawo to jest rozumiane jako prawo do pewnych świadczeń materialnych ze strony władz publicznych (patrz: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2004 r. sygn. K 54/02; OTK-A 2004/2/10).

Powszechnie zastosowanie znajduje zwolnienie wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 18 *ustawy o VAT*, Rzecznik Praw Obywatelskich poddał zatem analizie interpretacji indywidualnej dotyczące tego przepisu, wydanej przez Dyrektorów Izb Skarbowych:

w Poznaniu z dnia 22 i 27 kwietnia 2011 r., w Bydgoszczy z 1 kwietnia 2011 r. i w Katowicach z 14 maja 2012 r. (numery •- odpowiednio - ILPP2/443-183/11-2/MR, 1LPP1/443-144/11-2/MS, ITPP1/443-14/11/MN i IBPP3/443-212/12/LŻ; interpretacje opublikowane - <http://sip.mf.gov.pl/>).

Dokonując interpretacji omawianego przepisu, organy opierały się na art. 132 *dyrektywy* i uwzględniały bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE. Doszły jednak do wniosków, które nie znajdują bezpośredniego odzwierciedlenia w *ustawie o VAT*.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 22 kwietnia 2011 r. nr ILPP2/443-183/11-2/MR zaprezentowany został pogląd, zgodnie z którym warunkiem uznania za zwolnione od podatku usług świadczonych przez szpitale osobom towarzyszącym hospitalizowanym pacjentom w zakresie zakwaterowania i wyżywienia jest istnienie zalecenia lekarskiego o konieczności obecności tych osób ze względów terapeutycznych.

W odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 16 czerwca 2011 r. na interpelację poselską nr 22753 oraz wnioski Rzecznika Praw Pacjenta i Rzecznika Praw Dziecka potwierdzona została prawidłowość stanowiska o wpisywaniu do kart pacjentów stosownych zaleceń (nr pisma: PTI/063-33-491/EFU/2011/BMI9-7019).

W interpretacjach indywidualnych - z 1 kwietnia 2011 r. nr ITPP1/443-14/11/MN. z 27 kwietnia 2011 r. nr 1LPP1/443-144/11-2/MS i z 14 maja 2012 r. nr IBPP3/443-212/12/LŻ - przyjmowano, że w sytuacji, gdy cel usługi medycznej rozstrzyga, czy korzysta ona ze zwolnienia, to jeśli pobyt w szpitalu opiekunów hospitalizowanych dzieci lub osób towarzyszących dorosłym pacjentom zmierza do osiągnięcia celu terapeutycznego, usługi zakwaterowania i wyżywienia świadczone przez szpitale tym opiekunom i osobom towarzyszącym korzystają ze zwolnienia od podatku jako ściśle związane z opieką medyczną.

W analizowanych interpretacjach nie został wymieniony wpis do historii choroby jako warunek uznania za zwolnione na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 *ustawy o VAT* wymienionych usług świadczonych przez szpitale na rzecz osób towarzyszących hospitalizowanym pacjentom.

Zawarcie w historii choroby jednoznacznego zalecenia lekarskiego ma znaczenie dowodowe, bowiem usuwa wątpliwości co do charakteru usługi. Wpis w historii choroby stanowi dowód wskazujący na ścisły związek z usługami opieki medycznej usług zakwaterowania i wyżywienia świadczonych przez szpitale osobom towarzyszącym hospitalizowanym pacjentom.

Stosownie do art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749. z późn. zm.) jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wprawdzie - w świetle § 15 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 21 grudnia 2010 r. w sprawie rodzajów i zakresu dokumentacji medycznej oraz sposobu jej przetwarzania (Dz. U. Nr 252. poz. 1697, z późn. zm.) - częścią historii choroby jest karta zaleceń lekarskich, niemniej jednak nic można wykluczyć sytuacji, gdy historia choroby nie będzie zawierała zapisu o konieczności obecności opiekunów pacjentów, zaś szpital - opierając się na art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej - przedstawi inne środki dowodowe. Nie jest zatem wykluczone powstanie wątpliwości co do interpretacji zwolnienia ujętego w art. 43 ust. 1 pkt 18 *ustawy o VAT*.

Pragnę przypomnieć genezę wprowadzenia w art. 26 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) przepisu ust. 7c, wyrażającego obowiązek okazania przez osobę niepełnosprawną dokumentu potwierdzającego zlecenie i odbycie zabiegów leczniczo-rehabilitacyjnych jako niezbędnego do potwierdzenia prawa do odliczenia ulgi rehabilitacyjnej. Jego wprowadzenie miało na celu usunięcie wieloletnich wątpliwości związanych z udowadnianiem nabycia prawa do tej ulgi.

Ustawa o VAT nie zawiera zatem postanowień, wskazujących na rozstrzygające znaczenie zalecenia lekarskiego wpisanego do historii choroby dla objęcia zwolnieniem, o którym mowa w jej art. 43 ust. 1 pkt 18. usług świadczonych przez szpitale osobom towarzyszącym pacjentom.

W związku z powyższym, działając na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14. poz. 147. z późn. zm.) zwracam się do Pana Premiera o zajęcie stanowiska w przedmiotowej sprawie.

Z poważaniem

Z upoważnienia
Rzecznika Praw Obywatelskich

Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich