

<http://dx.doi.org/10.16926/gea.2021.02.40>

mgr Małgorzata CZERWIŃSKA

<https://orcid.org/0000-0001-7146-2948>

Akademia Sztuki Wojennej w Warszawie

e-mail: m.czerwinska@akademia.mil.pl

# Kontrowersje wokół zakresu pojęcia „usługa medyczna” w kontekście jej zwolnienia z podatku od wartości dodanej

## Streszczenie

Zasadniczo usługi świadczone w ramach opieki medycznej, które mają na celu profilaktykę, ratowanie, przywracanie i poprawę zdrowia, podlegają zwolnieniu z podatku od towarów i usług. Jednak nie każda działalność spełnia wymogi określone przez prawo unijne lub krajowe. Przepisy regulujące kwestie zwolnień z VAT usług medycznych nie są na tyle precyzyjne, by nie wywoływać kontrowersji. W uznaniu, czy dana usługa medyczna podlega zwolnieniu pomocne jest orzecznictwo TSUE, SN, NSA, WSA oraz interpretacje podatkowe. Jednak nie są one spójne w każdym zakresie. Problemy pojawiają się przy ocenie, czy ze zwolnienia VAT korzystają usługi kompleksowe, usługi związane z chirurgią plastyczną, a ostatnio również teleporady. Przygotowany artykuł sygnalizuje owe problemy.

**Słowa kluczowe:** usługi medyczne, podatek od towarów i usług, zwolnienie z podatku od towarów i usług.

## 1. Wstęp

Ogólnopolski System Ochrony Zdrowia definiuje usługę medyczną jako dowolną usługę zdrowotną realizowaną w obszarze medycyny<sup>1</sup>. Usługi medyczne można scharakteryzować pewnymi, uniwersalnymi cechami – niematerialnością (nie są dostrzegalne za pomocą zmysłów, co pozwala na ich odróżnienie od towarów), niezbywalnością (nie można ich przekazać innej osobie), nierozdzielno-

---

<sup>1</sup> OSOZ, *Usługa medyczna* [hasło], <https://www.osoz.pl/osoz/web/osoz-cms/definicje>, [dostęp: 6.10.2021].

ścią (są jednocześnie udzielane przez podmiot leczniczy i „otrzymywane” przez pacjenta, więc personel medyczny i sam pacjent stają się częścią usługi), nietrwałością (nie można ich przechowywać, magazynować, czy wytwarzać „na zapas”) oraz różnorodnością (są zróżnicowane w zależności od miejsca, czasu i osoby je wykonującej). Wśród innych cech wskazuje się m.in. asymetrię informacji na linii pacjent–lekarz, niepewność i ryzyko, kwalifikacje kadr, swobodę w wyborze sposobu leczenia, ograniczenie suwerenności pacjenta czy złożoność procesu zaspokajania potrzeb zdrowotnych<sup>2</sup>. Precyzyjniejsze ujęcie świadczeń zdrowotnych wskazane zostało w art. 2 ust. 1 pkt 10 Ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r., poz. 711 z późn. zm., zgodnie z którym są to „działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”. Jednak na potrzeby opodatkowania VAT, a także, przede wszystkim, zwolnień z tego podatku, zagadnienie to nie jest rozumiane w tożsamy sposób, choć można mówić o pewnym zbliżonym, porównywalnym układzie. Co więcej, w przypadku wielu typowych usług medycznych nie ma to większego znaczenia, o ile również kryterium podmiotowe jest spełnione, to usługa może podlegać zwolnieniu z VAT. Jednak w pewnych przypadkach, gdy nie mamy do czynienia z typową usługą medyczną, trudno jednoznacznie ocenić czy spełnione zostały oba kryteria (podmiotowe i przedmiotowe). Przepisom Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r., poz. 685 z późn. zm., (dalej: „ustawy o VAT”), zarzuca się brak wystarczającej precyzji, co często prowadzi do sporów między podmiotami świadczącymi owe usługi oraz organami podatkowymi. I tak rozważaniom poddawany jest między innymi zakres zwolnienia, czy np. podlegają mu chirurgia refrakcyjna rogówki, korekcyjne zabiegi stomatologiczne, protetyka, leczenie niepłodności metodą *in vitro*, czy też podnoszenie sprawności sportowej technikami medycznymi. Wątpliwości interpretacyjne można, a nawet należy, spróbować rozwiązać, zapoznając się z orzecznictwem sądów administracyjnych, jak również orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także licznymi interpretacjami podatkowymi. W przypadku wątpliwości co do konkretnych stanów faktycznych istnieje również możliwość wystąpienia z pytaniem w ramach instytucji interpretacji indywidualnych. Poprzednio, tj. do końca 2010 roku, zagadnienie zwolnienia z VAT usług medycznych nie było tak problematyczne, co nie świadczy jednak o prawidłowości owych rozwiązań.

---

<sup>2</sup> Szerzej: A. Wiercińska, *Specyfika rynku usług zdrowotnych*, [http://jmf.wzr.pl/pim/2012\\_2\\_2\\_10.pdf](http://jmf.wzr.pl/pim/2012_2_2_10.pdf), [dostęp: 6.10.2021].

## 2. Zwolnienie z podatku od wartości dodanej usług medycznych do dnia 31 grudnia 2010 roku

Zagadnienie zwolnienia z podatku VAT usług medycznych w świetle stanu prawnego obowiązującego do dnia 31 grudnia 2010 r. raczej nie budziło kontrowersji. Zgodnie bowiem z art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT, Dz.U. 2004, Nr 54, poz. 535, zwolnieniu podlegały usługi wymienione w załączniku nr 4 do ustawy, a pkt 9 tego załącznika wskazywał, że zwolnieniem objęte są „usługi w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej (PKWiU ex 85) z wyłączeniem usług weterynaryjnych (PKWiU 85.2)”. Ustawodawca posłużył się symbolami Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług, co oznacza, że w przypadku jakichkolwiek wątpliwości odnośnie tego, czy dana usługa medyczna podlegała zwolnieniu z VAT oraz w razie konieczności wyznaczenia zakresu danego zwolnienia należało zidentyfikować tę usługę na podstawie symbolu klasyfikacyjnego i zapoznać się z objaśnieniami umieszczonymi przy danym symbolu. Ewentualne niejasności co do zakresu zwolnienia można było wyjaśnić, uzyskując opinię urzędu statystycznego.

I tak, do końca 2010 roku zwolnieniem obejmowano, m.in.: usługi szpitalne (chirurgiczne, ogólnomedyczne, ginekologiczne i położnicze, rehabilitacyjne, psychiatryczne) oraz świadczone w obiektach zapewniających pacjentom zakwaterowanie innych niż szpitale; usługi stomatologiczne i w zakresie ortodoncji; usługi położnych, pielęgniarek oraz fizjoterapeutów i personel paramedyczny; konsultacje i leczenie prowadzone przez lekarzy ogólnych, rodzinnych, specjalistów i chirurgów; a także usługi świadczone przez laboratoria medyczne, banki krwi, spermy i organów przeznaczonych do transplantacji oraz inne, niesklasyfikowane usługi w zakresie ochrony zdrowia. Z powyższego wyliczenia wynikały dwie, bardzo istotne kwestie. Po pierwsze, zwolnienia sklasyfikowane w PKWiU ex 85 (z wyłączeniem usług weterynaryjnych) miały co do zasady w większości charakter przedmiotowy. Druga, znacznie ważniejsza sprawa, to właśnie sam zakres zwolnienia. Już samo zapoznanie się z przykładowym tylko wyliczeniem pozwala stwierdzić, iż zakres zwolnień z podatku od wartości dodanej usług medycznych był bardzo szeroki. Powodem takiego stanu rzeczy mogło być znaczenie, jakie usługi te odgrywały i wciąż odgrywają w społeczeństwie, a także względy etyczno-moralne. Być może było to również związane z tym, że najczęściej nabywcą usługi medycznej jest podmiot, który nie działa w charakterze podatnika VAT, a samą usługę nabywa na własne, osobiste potrzeby, nie ma więc możliwości odliczenia podatku naliczonego. Tak szeroki katalog zwolnień w zakresie usług medycznych niekoniecznie jednak zasługiwał na aprobatę. Należy bowiem pamiętać, że zwolnienia podatkowe są odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania, wynikającej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). Zgodnie z przywołanym przepisem każda osoba znajdująca się pod władzą Rzeczypospolitej Polskiej zobligowana jest do partycypowania w kosztach utrzymania pań-

stwa polskiego („każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”). Wobec czego szeroki i nieprecyzyjny katalog zwolnień z podatku VAT usług medycznych w świetle stanu prawnego obowiązującego do dnia 31 grudnia 2010 r. można uznać za zaburzący mechanizm VAT, komplikujący rozliczenia podatkowe i w konsekwencji prowadzący do wzrostu ceny tych usług<sup>3</sup>.

### **3. Prawo unijne i orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie zwolnienia z podatku od wartości dodanej usług medycznych**

W celu harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych w związku z koniecznością zapewnienia swobodnego przepływu towarów i usług oraz chęcią eliminacji czynników zakłócających warunki konkurencji na poziomie krajowym i unijnym ustanowiono wspólny system VAT. Miał on pozwolić na osiągnięcie warunków, tzw. zdrowej konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego UE podobne towary i usługi podlegać winny takiemu samemu obciążeniu podatkowemu. Kwestie te zostały uregulowane w Dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, str. 1 z późn. zm., (dalej: dyrektywa 2006/112). Jak wskazano w Preambule dyrektywy 2006/112 zmiany wynikające z harmonizacji podatków obrotowych powinny być wprowadzane stopniowo, gdyż prowadzą do zmian w strukturze podatkowej państw członkowskich i wywołują znaczące skutki w dziedzinie budżetowej, gospodarczej i społecznej. Z przytoczonych wyżej powodów prawo unijne pozostawia państwom członkowskim ograniczoną (względna) swobodę w zakresie wprowadzenia lub doprecyzowania określonego zwolnienia. Sam Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: „TSUE”) wskazywał na konieczność ścisłej, a nie rozszerzającej implementacji regulacji dyrektywy 2006/112 w krajowych porządkach prawnych. Zasadniczo jednak na państwach członkowskich spoczywa obowiązek wprowadzenia zwolnienia podatkowego dla określonej czynności, bądź powstrzymania się od takiego działania. W wyroku z dnia 20 czerwca 2002 r. TSUE wskazał m.in., że „Przepisy krajowe wyłączające transakcje z podatku od wartości dodanej, które nie są ani objęte zwolnieniem określonym w szóstej dyrektywie 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, ani objęte zezwoleniem zgodnie z wyjątkiem przewidzianym przez przywołaną dyrektywę, stanowią naruszenie jej art. 2”<sup>4</sup>. Co ważne, w owym

<sup>3</sup> Szerzej A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, wyd. 15, Warszawa 2021, LEX/el. 2021.

<sup>4</sup> Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2002 r., C-287/00, Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec, ECR 2002, nr 6B, poz. I-5811.

czasie z orzecznictwa TSUE wynikało, że w przypadku niezgodności prawa krajowego z prawem wspólnotowym w zakresie, w którym państwo członkowskie wprowadziło zwolnienie podatkowe, choć w myśl dyrektywy nie powinno, podatnik mógł w świetle prawa krajowego stosować dane zwolnienie, a jednocześnie na gruncie prawa wspólnotowego wywodzić swoje prawo do odliczenia podatku naliczonego. W wyroku z dnia 18 stycznia 2001 r. Trybunał stwierdził m.in., że „postanowienia [...] w odniesieniu do podatków obrotowych ustanawiające warunki będące podstawą oraz zakres prawa do odliczeń [...] są dostatecznie jasne, dokładne i bezwarunkowe, by jednostka mogła się na nie powołać w sporze przeciwko Państwu Członkowskiemu przed sądem krajowym”<sup>5</sup>. W opinii rzecznika generalnego Fennelly przedstawionej w dniu 18 czerwca 1998 r. w związku z wyrokiem TSUE z dnia 12 listopada 1998 r. ws. Victoria Film A/S<sup>6</sup> stwierdzono m.in. że „Brak doliczenia przez podatnika wartości podatku należnego przy obliczaniu ceny cesji wyłącznych praw do wyświetlania filmów nie może naruszać prawa tego podatnika, który dokonał przedmiotowej cesji, do odliczenia od podatku VAT, który powinien był zapłacić z tytułu tej cesji, składnika podatku VAT dotyczącego towarów i usług dostarczonych mu w celu realizacji filmów będących przedmiotem cesji”<sup>7</sup>. W konsekwencji mogło to prowadzić do sytuacji, w której dana czynność nie była obejmowana podatkiem (w doktrynie przyjmowano, że następowało tzw. „przekształcenie” zwolnienia w stawkę 0% VAT). Odmiennie stanowisko TSUE przyjął jednak w wyroku z dnia 28 listopada 2013 r., stwierdzając, że „podatnik nie może powoływać się na prawo do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej, jeżeli ze względu na zwolnienie przewidziane przez prawo krajowe z naruszeniem art. 132 ust. 1 lit. i) tej dyrektywy świadczone przez niego usługi edukacyjne nie są objęte podatkiem od wartości dodanej”<sup>8</sup>.

Kwestie związane ze zwolnieniem z podatku od wartości dodanej usług medycznych reguluje rozdział 2 dyrektywy 2006/112 (art. 132 ust. 1 lit. b), c), d), e), o) oraz p)). Zgodnie z tymi przepisami zwolnieniu podlegają: opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego, szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpo-

<sup>5</sup> Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2001 C-150/99, Państwo Szwedzkie v. Stockholm Lindöpark AB I Stockholm Lindöpark AB v. Państwo Szwedzkie, ECR 2001, nr 1, poz. I-493.

<sup>6</sup> Wyrok TS z dnia 12 listopada 1998 r., C-134/97, Postępowanie w sprawie decyzji wstępnej wszczęte przez Victoria Film A/S, ECR 1998, nr 11, poz. I-7023.

<sup>7</sup> Opinion of Mr Advocate General Fennelly delivered on 18 June 1998. – Victoria Film A/S. – Reference for a preliminary ruling: Skatterättsnämnden – Sweden. – Act of accession of the Kingdom of Sweden – Sixth VAT Directive – Transitional provisions – Exemptions – Services provided by authors, artists and performers – Lack of jurisdiction of the Court. – Case C-134/97, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A61997CC0134&qid=1634640997555>, [dostęp: 19.10.2021].

<sup>8</sup> Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r., C-319/12, Minister Finansów v. Mddp Sp. Z O.O. Akademia Biznesu Sp. Komandytowa, ZOTSiS 2013, nr 11, poz. I-778.

wiednio uznane placówki o podobnym charakterze; świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych; dostarczanie organów ludzkich, krwi i mleka ludzkiego; świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, dostarczanie protez dentystycznych przez dentystów oraz techników dentystycznych; świadczenie usług i dostawa towarów przez podmioty prawa publicznego lub szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze, których działalność jest zwolniona z VAT, w związku z organizowaniem imprez połączonych ze zbiórką pieniędzy wyłącznie na własne potrzeby, a także świadczenie usług transportu dla chorych lub rannych osób pojazdami specjalnie do tego celu przeznaczonymi, przez odpowiednio upoważnione podmioty. Wskazane zwolnienia dotyczące usług medycznych mają charakter przedmiotowo-podmiotowy, co oznacza, że zwolnieniem objęte są usługi określonego rodzaju, wykonywane przez zdefiniowany krąg podmiotów. Zwolnienia te są pojęciami autonomicznymi prawa unijnego, a w związku z tym ich zakres przedmiotowy powinien być taki sam we wszystkich krajach członkowskich. Z orzecznictwa TSUE jednoznacznie wynika, że zwolnieniem z VAT nie powinny być objęte usługi, których głównym celem nie jest ochrona zdrowia. Zgodnie z Konstytucją Światowej Organizacji Zdrowia (Dz.U. 1948, Nr 61, poz. 477) przez „zdrowie” należy rozumieć stan zupełnej pomyślności fizycznej, umysłowej i społecznej. Jego ochrona realizowana jest w ramach opieki zdrowotnej/opieki medycznej, czyli działań podejmowanych w ramach określonego systemu świadczeń zdrowotnych związanych z profilaktyką, diagnostyką, leczeniem, rehabilitacją i opieką terminalną<sup>9</sup>. W zakresie pojęć „opieka medyczna” oraz „świadczenia opieki medycznej” mieszczą się te świadczenia, które służą diagnozie, opiece oraz leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia<sup>10</sup>. Pojęcie usług medycznych jest interpretowane wąsko, a otwarty katalog wyłączeń opracowany na podstawie orzecznictwa TSUE jest raczej obszerny. Dla przykładu jako usługi medyczne niepodlegające zwolnieniu w związku z tym, że ich głównym celem nie jest ochrona zdrowia, w świetle orzecznictwa TSUE można wskazać badania lekarskie w celu uzyskania zaświadczenia o stanie zdrowia osoby dla celów rentowych, ubezpieczeniowych (w zakresie, w jakim chodzi o raporty dotyczące odpowiedzialności i wysokości odszkodowania), procesów o błędy w sztuce. Natomiast ze zwolnienia będą korzystała badania lekarskie w celu uzyskania zaświadczeń o braku przeciwwskazań lekarskich do podróżowania<sup>11</sup>.

<sup>9</sup> *Opieka zdrowotna* [hasło], <https://encyklopedia.pwn.pl/haslo/opieka-zdrowotna;3951318.html>, [dostęp: 19.10.2021].

<sup>10</sup> Wyrok TSUE z dnia 26 maja 2005 r., C-498/03, *Kingscrest Associates i Montecello v. Commissioners of Customs & Excise*, Dz.U.UE. 2005/C, 182/23; wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2006 r., *L.U.P. GMBH v. Finanzamt Bochum – Mitte, ZOTSiS 2006*, nr 6A, poz. I-5123; wyrok TSUE z dnia 20 listopada 2003 r., C-212/01, *Margarande Unterpertinger v. Pensionsversicherungsanstalt Der Arbeiter*, ECR 2003, nr 11B, poz. I-13859.

<sup>11</sup> Wyrok TSUE z dnia 20 listopada 2003 r., C-307/01, *Peter D’ambrumenil i Dispute Resolution Services LTD v. Commissioners Of Customs & Excise*, ECR 2003, nr 11B, poz. I-13989.

W odniesieniu do kryterium podmiotowego warto podkreślić, że na gruncie Dyrektywy 2006/112 nie dochodzi do różnicowania sytuacji prawnopodatkowej podmiotów świadczących usługi medyczne. Nie ma znaczenia czy usługę świadczy podmioty publiczne czy prywatne.

#### 4. Zwolnienie z podatku od wartości dodanej usług medycznych

Z dniem 1 stycznia 2011 r. przepis art. 43 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT został uchylony, tym samym przestał również obowiązywać załącznik nr 4 do ustawy o VAT zawierający wyliczenie usług podlegających zwolnieniu. Regulacje wprowadzone nowelizacją ustawy o VAT z dnia 29 października 2010 r., Dz.U. Nr 226, poz. 1476) stanowią implementację wskazanego powyżej przepisu art. 132 ust. 1 dyrektywy 2006/112. Od stycznia 2011 r. katalog zwolnień odnoszących się do usług medycznych umiejscowiony został w ustawie o VAT, konkretnie w art. 43 ust. 1 pkt 18–20. Warto również wskazać, że odmienna jest także zastosowana przez ustawodawcę technika legislacyjna – uprzednio identyfikowane usługi w klasyfikacji statystycznej (PKWiU), obecnie zostały skrupulatnie wyszczególnione w regulacjach przez wskazanie cech, charakteru oraz okoliczności ich wykonania. Taki zabieg spowodował, że niektóre rodzaje czynności objęte zwolnieniem do końca 2010 roku przestały z niego korzystać, ponieważ zakres zwolnień wynikających z załącznika nr 4 do ustawy VAT był szerszy niż zwolnienia uregulowane w dyrektywie 2006/112. I tak, w związku z opisaną wyżej zmianą, m. in. usługi badań genetycznych wykonywanych w celu stwierdzenia pokrewieństwa od 1 stycznia 2011 r. nie są już zwolnione z VAT. Zmianie uległ również charakter zwolnień, poprzednio prawie wyłącznie przedmiotowy, obecnie w związku ze wskazaniem nie tylko rodzaju usługi podlegającej zwolnieniu, ale również zdefiniowaniem kręgu podmiotów je wykonujących, mają one charakter podmiotowo-przedmiotowy.

Tak więc na gruncie obecnie obowiązującej ustawy VAT (art. 43 ust. 1 pkt 18–20) zwolnieniem objęte są:

- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze (pkt 18). Wskazany w przepisie zakres zwolnienia stanowi implementację art. 132 ust. 1 lit. b) Dyrektywy 2006/112 i zasadniczo odpowiada przyjmowanemu w orzecznictwie TSUE określeniu świadczeń służących diagnozie, udzieleniu pomocy medycznej oraz leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia;
- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, świadczone na rzecz podmiotów

lecniczych 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 lekarza i lekarza denty, psychologa, pielęgniarki i położnej, medycznych, uprawnionych do udzielania świadczeń zdrowotnych na podstawie przepisów odrębnych oraz legitymujących się nabyciem fachowych kwalifikacji do udzielania świadczeń zdrowotnych w określonym zakresie lub w określonej dziedzinie medycyny. Zwolnienie, o którym mowa jest odpowiednikiem art. 132 ust. 1 lit. c Dyrektywy 2006/112;
- usługi, o których mowa w pkt 18 i 19, jeżeli 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).

Dodatkowo należy wspomnieć, że zwolnieniem z VAT na podstawie § 3 ust. 1 pkt 17–19 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. 2013, poz. 1722) objęte są również:

- usługi i dostawa towarów, z wyłączeniem towarów objętych podatkiem akcyzowym, wykonywane przez podmioty lecznicze w związku z organizowaniem imprez połączonych ze zbiórką pieniędzy wyłącznie na potrzeby tej działalności zwolnionej, (pod warunkiem że: środki pieniężne pozyskane z tych czynności zostaną przeznaczone w całości na potrzeby działalności zwolnionej, zwolnienie od podatku nie spowoduje naruszenia warunków konkurencji, a podmioty lecznicze nie naruszają przepisów o zbiórkach publicznych);
- usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez uczelnie medyczne;
- usługi turnusów rehabilitacyjnych oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez podmioty inne niż podmioty lecznicze.

Dla wskazania, czy dana usługa medyczna podlega zwolnieniu z VAT konieczne jest każdorazowo dokonanie oceny, co jest jej celem. Jeśli jest to profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie czy poprawa zdrowia, wówczas taka usługa korzysta ze zwolnienia. I już w związku z taką oceną mogą pojawić się wątpliwości interpretacyjne. Niestety, posłużenie się bardzo ogólnymi pojęciami przy konstruowaniu zakresu zwolnień spowodowało, że nie jest on wyznaczony precyzyjnie. W pewnych sytuacjach nawet same organy podatkowe mają wątpliwości w ocenie czy dana usługa korzysta ze zwolnienia.

## 5. Wybrane problemy z zakresu zwolnienia z VAT usług medycznych

W orzecznictwie wskazuje się jednak pewne okoliczności, w przypadku których zwolnienie nie będzie miało miejsca. W wyroku z dnia 5 marca 2012 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu<sup>12</sup> stwierdził, iż zwolnienie nie będzie miało zastosowania w przypadku badań kierowców, przeciwwskazań do pracy na wysokości czy badań w kierunku pozwolenia na broń, czyli usług świadczonych przed podmioty medyczne, ale realizowanych w celu dostarczenia opinii (orzeczenia, zaświadczenia) wymaganej dla podjęcia przez osobę trzecią rozstrzygnięcia wywołującego skutki prawne, a nie w celu ochrony zdrowia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 24 stycznia 2012 r.<sup>13</sup> uzupełnił powyższe stwierdzenie, dodając, że nawet, jeśli takie badanie pośrednio przyczyni się do ochrony zdrowia danej osoby (przez wykrycie problemu zdrowotnego czy też skorygowanie wcześniejszej diagnozy), to jednak usługa ta nie będzie korzystała ze zwolnienia, bowiem jej głównym celem było stwierdzenie predyspozycji do wykonywania określonego zawodu lub określonych czynności (kierowanie pojazdem, przyjęcie w posiadanie broni). Takie stanowisko przyjął też TSUE w swoich orzeczeniach<sup>14</sup>. Podobnie sytuacja wygląda z badaniami genetycznymi, w przypadku których uznano, że „niewątpliwie mają pewien związek z profilaktyką zdrowotną, jednak na tyle daleki i potencjalny, że nie jest prawidłowym, aby uznać je za usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia”<sup>15</sup>.

W pewnych sytuacjach świadczenie usługi medycznej może wiązać się z koniecznością zapewnienia dodatkowych usług, np. noclegu, transportu czy wyżywienia. W punktu widzenia podatnika jest to tzw. kompleksowa usługa medyczna, natomiast z punktu widzenia organu podatkowego jest to kilka usług, które mogą podlegać opodatkowaniu według stawek właściwych dla każdej usługi. Zgodnie bowiem z art. 43 ust. 17 ustawy VAT zwolnieniu nie podlegają usługi ściśle związane z usługami podstawowymi, jeśli nie są one niezbędne do wykonania usługi podstawowej, albo gdy ich celem jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez konkurencyjne wykonywanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających ze zwolnienia. Uregulowanie to stanowi implementację art. 134 Dyrektywy 2006/112. Dla określenia więc czy usługi pomocnicze powinny podlegać zwolnieniu z VAT organy podatkowe dokonują oceny niezbędności poszczególnych usług składowych do realizacji świadczenia podsta-

<sup>12</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 marca 2012 r., I SA/Wr21/12, Legalis.

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 stycznia 2012 r., I SA/Lu775/11, Legalis.

<sup>14</sup> Tak m.in. we wspomnianym już wyroku TSUE z dnia 20 listopada 2003 r., C-307/01, Peter D'ambrumenil i Dispute Resolution Services LTD v. Commissioners Of Customs & Excise, ECR 2003, nr 11B, poz. I-13989.

<sup>15</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 października 2020 r., I SA/Bk 667/20, LEX nr 3088192.

wowego. Jako czynność pomocniczą w postaci dostawy towaru można wskazać przykładowo dostawę leków czy opatrunków niezbędnych dla wykonania usługi podstawowej, a jako przykład usługi pomocniczej wskazuje się sterylizację narzędzi chirurgicznych, również niezbędną do realizacji usługi medycznej korzystającej ze zwolnienia z VAT. Za usługi pomocnicze (w przypadku świadczenia szpitalnego) korzystające ze zwolnienia z VAT uznaje się też: mycie i dezynfekcję kaczek, nocników i basenów, łóżek po wypisie, wymianę bielizny pościelowej, rozdawanie posiłków, transport czystej i brudnej bielizny, odpadów, posiłków, łóżek, materiałów biologicznych. Są to bowiem czynności, które choć nie wchodzi w zakres opieki medycznej, są z nim ściśle powiązane<sup>16</sup>. Nie stanowią one „celu samego w sobie”, ale są niezbędne przy odpowiednim wykonywaniu opieki medycznej. Inną usługą pomocniczą jest np. wynajmowanie telewizorów osobom hospitalizowanym, co nie jest ściśle związane z opieką szpitalną i medyczną – usługa ta będzie korzystała ze zwolnienia z VAT wtedy, gdy jej realizacja jest niezbędna do celów terapeutycznych<sup>17</sup>. Natomiast do usług pomocniczych niekorzystających ze zwolnienia z VAT zalicza się m.in. toaletę pośmiertną.

Inną kwestią, wywołującą wątpliwości interpretacyjne jest zwolnienie z VAT operacji plastycznych. Oczywiście, usługi w zakresie chirurgii plastycznej podlegają zwolnieniu, o ile realizują ustawowy cel (świadczenia korzystają ze zwolnienia, jeśli służą diagnozowaniu i leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia, a także ochronie, utrzymywaniu i przywracaniu zdrowia). I właśnie w doprecyzowaniu, która usługa go realizuje jest kluczowy problem. Zastanawiające jest na przykład czy operacja mająca na celu usunięcie blizn jest objęta zwolnieniem, (czy należy ją uznać za usługę mającą na celu przywrócenie zdrowia, czy może jest to tylko przywrócenie/poprawa wyglądu,) albo też czy korekta kształtu nosa z powodów estetycznych może być uznana za usługę służącą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia, czy np. dostarczenie zaświadczenia od psychologa o złym stanie zdrowia psychicznego w związku z kształtem nosa byłoby w tej kwestii pomocne. Również orzecznictwo nie jest w tej kwestii jednolite. Tak na przykład w wyroku z dnia 17 listopada 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie<sup>18</sup> wskazał, że zwolnieniu podlegają operacje plastyczne o charakterze rekonstrukcyjnym, jednak przeprowadzone w wyniku doznanego urazu bądź przebytej choroby. Takie podejście zawęziłoby możliwości korzystania ze zwolnień VAT w przypadku operacji wykonywanych z powodów profilaktycznych (obustronna profilaktyczna mastektomia) czy służących zachowaniu zdrowia pacjenta. Odmiennie stanowisko prezentują NSA i WSA w Szczec-

<sup>16</sup> Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2018 r., I FSK 2118/16, LEX nr 261883.

<sup>17</sup> Wyrok TSUE z dnia 1 grudnia 2005 r., C-394/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia Ae v. Ipourgos Ikonomikon, ZOTSiS 2005, nr 12A, poz. I-10373.

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 listopada 2011 r., I SA/Sz662/11, Legalis.

cinie w późniejszych orzeczeniach<sup>19</sup>. Podkreśla się, że w każdym przypadku konieczne jest zbadanie, czy dana usługa realizuje ustawowy cel (jakim jest ochrona zdrowia), w przypadku wątpliwości podmioty mogą zawniekskować o interpretację podatkową. Organy podatkowe uznały np., że zabieg iniekcji osocza bogato-płytkowego u kobiet po przebytej ciąży korzysta ze zwolnienia, ponieważ ma na celu przywrócenie stanu owłosienia sprzed ciąży (utrata włosów na skórze głowy uznawana jest za ogólne zaburzenie ustroju zdrowia, mogące prowadzić do pogorszenia stanu zdrowia psychicznego)<sup>20</sup>. Należy jednak mieć na uwadze, że subiektywna ocena osoby, która poddaje się zabiegowi z zakresu chirurgii plastycznej, nie jest wystarczająca dla uznania przez organy podatkowe, że zabieg wykonywany jest w celach terapeutycznych, kwalifikacji powinny dokonać podmioty do tego uprawnione, w tym psycholog. Według wskazanych w orzecznictwie twierdzeń – zabiegi mające na celu „poprawę wyglądu”, takie jak lifting, liposukcja, operacje odstających uszu, korekta nosa, powiększenie piersi z zastosowaniem implantów, nie mają na celu likwidacji dolegliwości, a jedynie poprawę nieakceptowanego przez osobę wizerunku, więc nie powinny korzystać ze zwolnienia z VAT<sup>21</sup>.

W ostatnim czasie, ze względu na sytuację związaną z COVID-19, istotne stało się ustalenie, czy usługi korzystające ze zwolnienia z VAT muszą być wykonywane osobiście (przez kontakt osobisty) lub bardziej precyzyjnie – czy mogą być wykonywane za pośrednictwem telefonu. TSUE w swoim orzeczeniu z 5 marca 2020 r. wskazał, że „usługi doradztwa telefonicznego polegające na udzielaniu porad w kwestiach mogą być objęte zwolnieniem przewidzianym w tym przepisie, pod warunkiem że służą one celowi terapeutycznemu”. Wskazał również, że „przepis ten [art. 132 ust. 1 lit. C Dyrektywy 2006/112 – dopisek MC] nie wymaga – ze względu na okoliczność, iż świadczenia opieki medycznej są wykonywane przez telefon – aby pielęgniarki i asystenci medyczni, którzy świadczą te usługi, podlegali dodatkowym wymogom w zakresie kwalifikacji zawodowych, tak aby świadczenia te mogły korzystać ze zwolnienia przewidzianego w tym przepisie, pod warunkiem, że takie usługi mogą zostać uznane za posiadające poziom jakości równoważny poziomowi jakości usług świadczonych przez innych usługodawców korzystających z tego samego środka komunikacji, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego”<sup>22</sup>. W tym zakresie warto również wskazać jedną z tez wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 stycznia 2017 r., w którym stwierdzono m.in. „Skoro współczesna medycyna i technika stworzyły i tworzą nadal możliwości wykonywania zabiegów

<sup>19</sup> Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2012 r., I FSK 259/12, LEX nr 1254219, wyrok WSA w Szczecinie z 23.05.2013 r., I SA/Sz 219/13, LEX nr 1323462.

<sup>20</sup> Interpretacja indywidualna z dnia 22 lipca 2021 r. nr 614792/I, System Informacji Podatkowej, [dostęp: 20.10.2021].

<sup>21</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 maja 2012 r., III SA/GI 1331/11, LEX nr 1285044.

<sup>22</sup> Wyrok TSUE z dnia 5 marca 2020 r., C-48/19, X-GMBH v. Finanzamt Z., LEX nr 2797480.

z wykorzystaniem najnowszych technik, lekarz ma nie tylko prawo, ale i obowiązek techniki te wykorzystywać. Tym bardziej zrozumiałe jest wykorzystywanie takich możliwości technicznych przez podmioty lecznicze, które muszą reagować na aktualne potrzeby pacjentów, którzy nie zawsze w celu skorzystania z usług medycznych muszą lub mogą wychodzić z domu. Jeżeli więc możliwe jest wykonanie usług z zakresu opieki medycznej przez Internet, powinny one być pod względem podatkowym traktowana tak samo jak usługi medyczne, świadczone tradycyjną metodą przez osobisty-fizyczny kontakt pacjenta z lekarzem. O tym, w jaki konkretnie sposób usługa medyczna zostanie wykonana, decyduje zatem dobro pacjenta i możliwości techniczne podmiotu leczniczego, aktualizowane w zależności od zdobyczy i osiągnięć nauki, techniki i medycyny<sup>23</sup>. Odmienne (głównie w zakresie e-rehabilitacji) stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 23 czerwca 2015 r., gdzie wskazał m.in. że: „Usługi telemedycyny, świadczone za pośrednictwem Internetu są w istocie udzielaniem porad, wykładów, stanowią wskazówki co do sposobu wykonywania ćwiczeń, ich oceny i monitorowania, konsultacje w zakresie edukacji zdrowotnej. Tych działań nie można uznać za opiekę medyczną”<sup>24</sup>.

## 6. Podsumowanie

W jednej z pierwszych interpelacji poselskich dotyczących zmian związanych z modyfikacjami w zakresie zwolnienia z VAT usług medycznych (nr 19593<sup>25</sup>) podniesiono wątpliwość, jaka zrodziła się jeszcze przed wejściem w życie nowelizacji ustawy VAT z dnia 29 października 2010 r., a mianowicie czy wszystkie usługi medyczne, które do końca roku 2010 podlegały zwolnieniu z VAT będą objęte zwolnieniem. W odpowiedzi słusznie zauważono, że sformułowania zawarte w nowelizacji ustawy VAT zapewnić mają pełniejszą implementację przepisów unijnych, w tym w szczególności dyrektywy 2006/112 i uwzględniają orzecznictwo TSUE<sup>26</sup>. Choć samo odstąpienie od identyfikacji zakresu zwolnień przy pomocy klasyfikacji statystycznych było słuszne i konieczne (jak już bowiem wskazano regulacje te były zbyt szeroko ujęte, co często wykraczało poza ramy dyrektywy, zaburzając jednocześnie mechanizm VAT), to jed-

<sup>23</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3103/15, LEX nr 2231566.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 czerwca 2015 r., I SA/Kr 721/15, LEX nr 1813436.

<sup>25</sup> B. Małecka-Libera, *Interpelacja nr 19593 do ministra zdrowia w sprawie zmiany definicji usługi medycznej zwolnionej z podatku VAT z dnia 29 listopada 2010 r.*, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/5E53C833>, [dostęp: 6.10.2021].

<sup>26</sup> C. Rzemek, *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Zdrowia - z upoważnienia ministra - na interpelację nr 19593 w sprawie zmiany definicji usługi medycznej zwolnionej z podatku VAT z dnia 17 lutego 2011 r.*, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/6B86160B>, [dostęp: 6.10.2021].

nak już treść przepisów opierających się w pewnej mierze na pojęciach o charakterze ogólnym, nieostrym, bez próby dookreślenia ich znaczenia, zasługuje na pewną dozę krytyki. Pomimo iż od momentu wprowadzenia owych zmian upłynęło już 10 lat, wciąż pojawiają się problemy z interpretacją przepisów i w konsekwencji rozliczaniem usług medycznych<sup>27</sup>. Choć bowiem zgodnie z opinią Ministerstwa Finansów: „W zakresie [...], w jakim daną usługę, świadczoną w konkretnych okolicznościach faktycznych i prawnych, można uznać za usługę służącą ochronie zdrowia, usługa ta korzysta z preferencji podatkowej. W pozostałych przypadkach, gdy nie jest możliwe uznanie tej usługi za służącą ww. celom, usługa ta nie może być objęta zwolnieniem od VAT”<sup>28</sup>, to, jak wskazano w niniejszym artykule, dokonanie tego typu oceny nie zawsze jest proste, czego nie ułatwia brak jednolitej linii interpretacyjnej w tym zakresie.

## Bibliografia

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wyd. 15, Warszawa 2021, LEX/el., [dostęp: 6.10.2021].
- Chudzik M., *Komentarz do zmiany art. 43 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadzonej przez Dz.U. z 2011 r. Nr 64, poz. 332*, stan prawny: 24.05.2011 r., LEX/el. 2011.
- Dolniak B., *Interpelacja nr 19577 do ministra finansów, ministra zdrowia w sprawie doprecyzowania przepisów w przedmiocie zwolnienia z VAT usług medycznych z dnia 9 lutego 2021 r.*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BY6CXA>, [dostęp: 6.10.2021].
- Koślicki K., *Zwolnienie z VAT usług medycznych cały czas problematyczne*, prawo.pl, <https://www.prawo.pl/podatki/zwolnienie-z-vat-badan-profilaktycznych-i-uslug-medycznych,506139.html>, [dostęp: 6.10.2021].
- Małecka-Libera B., *Interpelacja nr 19593 do ministra zdrowia w sprawie zmiany definicji usługi medycznej zwolnionej z podatku VAT z dnia 29 listopada 2010 r.*, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/5E53C833>, [dostęp: 6.10.2021].
- Rzemek C., *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Zdrowia – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 19593 w sprawie zmiany definicji*

<sup>27</sup> B. Dolniak, *Interpelacja nr 19577 do ministra finansów, ministra zdrowia w sprawie doprecyzowania przepisów w przedmiocie zwolnienia z VAT usług medycznych z dnia 9 lutego 2021 r.*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BY6CXA>, [dostęp: 6.10.2021]; K. Koślicki, *Zwolnienie z VAT usług medycznych cały czas problematyczne*, prawo.pl, <https://www.prawo.pl/podatki/zwolnienie-z-vat-badan-profilaktycznych-i-uslug-medycznych,506139.html>, [dostęp: 6.10.2021].

<sup>28</sup> J. Sarnowski, *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację nr 19577 w sprawie doprecyzowania przepisów w przedmiocie zwolnienia z VAT usług medycznych z dnia 4 marca 2021 r.*, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBYTK4D/%24FILE/i19577-o2.pdf>, [dostęp: 6.10.2021].

*usługi medycznej zwolnionej z podatku VAT z dnia 17 lutego 2011 r.*, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/6B86160B>, [dostęp: 6.10.2021].

Sarnowski J., *Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów na interpelację nr 19577 w sprawie doprecyzowania przepisów w przedmiocie zwolnienia z VAT usług medycznych z dnia 4 marca 2021 r.*, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT9.nsf/klucz/ATTBYTK4D/%24FILE/i19577-o2.pdf>, [dostęp: 6.10.2021].

Wiercińska A., *Specyfika rynku usług zdrowotnych*, [http://jmf.wzr.pl/pim/2012\\_2\\_2\\_10.pdf](http://jmf.wzr.pl/pim/2012_2_2_10.pdf), [dostęp: 6.10.2021].

### **Akty prawne**

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE. L. z 2006 r. Nr 347, s. 1 z późn. zm.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r., poz. 685 z późn. zm.

Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz.U. z 2004 r., Nr 54, poz. 535.

Ustawa z dnia 29 października 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, Dz.U. Nr 226, poz. 1476.

Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, tekst jedn.: Dz.U. z 2021 r., poz. 711 z późn. zm.

### **Orzecznictwo**

Wyrok TS z dnia 12 listopada 1998 r., C-134/97, Postępowanie w sprawie decyzji wstępnej wszczęte przez Victoria Film A/S, ECR 1998, nr 11, poz. I-7023.

Wyrok TSUE z dnia 5 marca 2020 r., C-48/19, X-GMBH v. Finanzamt Z., LEX nr 2797480.

Wyrok TSUE z dnia 28 listopada 2013 r., C-319/12, Minister Finansów v. Mddp Sp. Z O.O. Akademia Biznesu Sp. Komandytowa, ZOTSiS 2013, nr 11, poz. I-778.

Wyrok TSUE z dnia 8 czerwca 2006 r., L.U.P. GMBH v. Finanzamt Bochum – Mitte, ZOTSiS 2006, nr 6A, poz. I-5123.

Wyrok TSUE z dnia 1 grudnia 2005 r., C-394/04, Diagnostiko & Therapeftiko Kentro Athinon-Ygeia Ae v. Ipourgou Ikonomikon, ZOTSiS 2005, nr 12A, poz. I-10373.

Wyrok TSUE z dnia 26 maja 2005 r., C-498/03, Kingscrest Associates i Montecello v. Commissioners of Customs & Exise, Dz.U.UE. 2005/C, 182/23.

Wyrok TSUE z dnia 20 listopada 2003 r., C-212/01, Margarande Unterpertinger v. Pensionsversicherungsanstalt Der Arbeiter, ECR 2003, nr 11B, poz. I-13859.

- Wyrok TSUE z dnia 20 listopada 2003 r., C-307/01, Peter D’ambrumenil i Dispute Resolution Services LTD v. Commissioners Of Customs & Excise, ECR 2003, nr 11B, poz. I-13989.
- Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2002 r., C-287/00, Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Federalna Niemiec, ECR 2002, nr 6B, poz. I-5811.
- Wyrok TSUE z dnia 18 stycznia 2001 C-150/99, Państwo Szwedzkie v. Stockholm Lindöpark AB I Stockholm Lindöpark AB v. Państwo Szwedzkie, ECR 2001, nr 1, poz. I-493.
- Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2018 r., I FSK 2118/16, LEX nr 261883.
- Wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2012 r., I FSK 259/12, LEX nr 1254219.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 października 2020 r., I SA/Bk 667/20, LEX nr 3088192.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 maja 2012 r., III SA/Gl 1331/11, LEX nr 1285044.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 23 czerwca 2015 r., I SA/Kr 721/15, LEX nr 1813436.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 24 stycznia 2012 r., I SA/Lu775/11, Legalis.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 23 maja 2013 r., I SA/Sz 219/13, LEX nr 1323462.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 listopada 2011 r., I SA/Sz662/11, Legalis.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 stycznia 2017 r., III SA/Wa 3103/15, LEX nr 2231566.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 marca 2012 r., I SA/Wr21/12, Legalis.

## **Controversy over the scope of the term “medical care” in the context of its exemption from value added tax**

### **Summary**

Generally, health care services that are intended to prevent, save, restore, and improve health are exempt from VAT. However, not every activity meets the requirements set by EU or national law. The rules regarding VAT exemptions for medical services are not precise enough to avoid controversy. Case law and tax interpretations help determine whether a medical service is exempt. However, it is not consistent. It is problematic to assess whether comprehensive services, services related to plastic surgery, and recently also medical advice by phone or internet are eligible for VAT exemption. These problems were signaled in the article.

**Keywords:** medical services, VAT, exemption from VAT.