

# Przegląd Prawno-Ekonomiczny

**REVIEW OF LAW, BUSINESS & ECONOMICS**

kwiecień-maj-czerwiec

**Nr 43**  
(2/2018)



WYDZIAŁ ZAMIEJSKOWY  
PRAWA I NAUK  
O SPOŁECZEŃSTWIE | **KUL**

#### WYDAWCA

Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II | Wydział Zamiejscowy Prawa i Nauk o Społeczeństwie  
w Stalowej Woli

#### ADRES REDAKCJI

Redakcja „Przeglądu Prawno-Ekonomicznego” | 37-450 Stalowa Wola, ul. Ofiar Katynia 6a |  
e-mail: ppe@kul.pl

#### ZESPÓŁ REDAKCYJNY

dr Artur Lis – redaktor naczelny (editor-in-chief) | dr David W. Lutz (Holy Cross College w Notre Dame, USA) | dr Dariusz Żak – zastępcy redaktora naczelnego (associate editors) | dr hab. Grzegorz Wolak – sekretarz redakcji (administrative editor) | dr hab. Piotr T. Nowakowski – redaktor ds. międzynarodowych (international editor) | dr Filip Ciepły, dr Isaac Desta (Holy Cross College w Notre Dame, USA), dr Dorota Tokarska, dr Dominik Tyrawa, dr Timothy Wright (Holy Cross College w Notre Dame, USA) – redaktorzy tematyczni (subject editors) | dr Piotr Pomorski – redaktor statystyczny (statistical editor) | mgr Agnieszka Lis – redaktor językowy polskojęzyczny (Polish-language editor) | mgr Tomasz Deptuła (USA) – redaktor językowy anglojęzyczny (English-language editor) | prof. dr hab. Nikolaï Gołowaty (UKRAINA) – redaktor językowy rosyjskojęzyczny | dr Judyta Przyłuska-Schmitt – redaktor konsultant (consulting editor) | mgr Rafał Podlesny – redaktor techniczny (layout editor)

#### RADA NAUKOWA

ks. prof. dr hab. Antoni DĘBIŃSKI (Rektor KUL Lublin) | prof. dr hab. Thomas BURZYCKI (Holy Cross College w Notre Dame, USA) | prof. dr hab. Wiktor CZĘPURKO (Ukraina) | dr hab. Leszek CWIKŁA (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Czesław DEPTUŁA (KUL Lublin) | dr hab. Marzena DYJAKOWSKA (KUL Lublin) | abp. prof. dr hab. Andrzej DZIĘGA (Szczecin) | dr hab. Krzysztof GRZEGORCZYK (Wyższa Szkoła Humanistyczno-Przyrodnicza w Sandomierzu) | nadkom. dr Dominik HRYSZKIEWICZ (Wyższa Szkoła Policji w Szczytnie) | prof. dr hab. Aleks JUDASZEW (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | prof. dr hab. Marian KOZACZKA (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Andrzej KUCZUMOW (KUL Stalowa Wola) | prof. dr hab. Pantelis KYRMIZOGLOU (Alexander TEI of Thessaloniki, Greece) | dr hab. Antoni MAGDOŃ (KUL Stalowa Wola) | ks. prof. dr hab. Henryk MISZTAŁ (KUL Lublin) | prof. dr hab. Wojciech NASIEROWSKI (University of New Brunswick) | prof. dr hab. Jurij PACZKOWSKI (Ukraina) | prof. dr hab. Pylyp PYLYPENKO (Ukraina) | prof. dr hab. Anton STASCH (European Akademy of Technology & Management, Oedheim Niemcy) | prof. dr hab. Tomasz WIELICKI (California State University, Fresno) | ks. dr hab. Krzysztof WARCHAŁOWSKI (Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego)

#### RECENZENCI ZEWNĘTRZNI

dr hab. Leszek BIELECKI (Wyższa Szkoła Ekonomii, Prawa i Nauk Medycznych w Kielcach) | dr Walentyn GOŁOWCZENKO (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | dr hab. Mirosław KARPIUK (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie) | dr Barbara Lubas (Nadbużańska Szkoła Wyższa w Siemiatyczach) | prof. dr hab. Oleksander MEREŻKO (Ukraina) | dr Kiril MURAWIEW (Interregional Academy of Personnel Management, Ukraina) | dr Łukasz Jerzy PIKULA (Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach) | ks. dr hab. Tomasz RAKOCZY (Uniwersytet Zielonogórski) | dr hab. Krystyna ROSŁANOWSKA-PLICHCIŃSKA (Wyższa Szkoła Zarządzania i Ekologii w Warszawie) | dr hab. Piotr RYGUŁA (Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego) | dr hab. Romuald SZEREMIETIEW (Akademia Obrony Narodowej) | prof. dr hab. Jerzy Tomasz SZKUTNIK (Politechnika Częstochowska) | prof. dr hab. Dariusz SZPOPER (Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie) | dr hab. Andrzej SZYMAŃSKI (Uniwersytet Opolski) | dr Agnieszka OGRODNIK-KALITA (Uniwersytet Pedagogiczny im. KEN w Krakowie)

#### DRUK I OPRAWA

VOLUMINA.PL DANIEL KRZANOWSKI | ul. Ks. Witolda 7-9, 71-063 Szczecin | tel. 91 812 09 08 | e-mail: druk@volumina.pl

ISSN 1898-2166 | Nakład 300 egz.

# Spis treści

## Artykuły

ANGELIKA CIŻYŃSKA *Zasadność istnienia Trybunału Stanu w systemie organów państwa Rzeczypospolitej Polskiej* | 9

JAKUB KOZŁOWSKI *Zasada pierwszeństwa prawa Unii Europejskiej jako strukturalna podstawa systemu prawa unijnego* | 29

ANNA GRZYWACZ *Problematyka wymogu oryginalności w prawie autorskim w świetle orzecznictwa w Europie - Polsce i Hiszpanii* | 41

GRZEGORZ TYLEC *Monitoring wizyjny jako ingerencja w sferę dóbr osobistych* | 56

PAWEŁ JUŚCIŃSKI, PRZEMYSŁAW PIOTR JUŚCIŃSKI *Ochrona wizerunku contra wolność prasy: publikowanie fotografii oskarżonego w świetle polskich regulacji i orzecznictwa ETPC* | 79

MAREK BIELECKI *Zakres wolności religijnej w domach pomocy społecznej. Uwagi na kanwie wyroków WSA w Lublinie z 11 grudnia 2012 r. (II SA/Lu 897/12) i WSA w Gliwicach z 12 kwietnia 2016 r. (IV SA/G1 757/15)* | 103

JAN KLUZA *Wniosek o ściganie przestępstwa w procesie karnym* | 121

KAROLINA PAŁKA *Penalizacja kłamstwa o Auschwitz na przykładzie systemów prawnych wybranych krajów* | 132

ADRIAN ROMKOWSKI *„Sprawstwo kierownicze” i „sprawstwo polecające” w perspektywie podstaw odpowiedzialności za wykroczenia* | 145

GRZEGORZ WOLAK *O pojęciu pracownika z art. 218 § 1a k.k.* | 159

ANDRZEJ PIECZYWOK *Podstawowe kategorie etyczno-prawne i organizacyjne w pracy zawodowej funkcjonariuszy służb bezpieczeństwa publicznego* | 183

MAGDALENA JASKULSKA *Odpowiedzialność materialna pracownika za szkodę wyrządzoną pracodawcy* | 201

JUDYTA PRZYŁUSKA-SCHMITT *Bitcoin – ujęcie w polskim prawie podatkowym* | 243

ARTUR LIS, SYLWESTER BORYS *Wpływ niemieckich rozwiązań ustrojowych na władzę ustawodawczą w Polsce (zarys zagadnienia)* | 253

KAROLINA PAŁKA, MAREK STOLORZ *Bankomaty i wpłatomaty obsługujące kryptowaluty – problemy prawne* | 285

PAWEŁ KOŁEK *Usługi medyczne - zwolnienie z podatku od towarów i usług* | 300

MARCIN MOLENDĄ, MARTA KRUHŁAYA *Personel jako najważniejszy element marketingu mix w przedsiębiorstwie turystycznym* | 321

ROBERT PARUZEL *Problem innowacji – ujęcie teoretyczne* | 334

ZBIGNIEW KLIMIUK *Metody i formy popierania polskiego eksportu w okresie międzywojennym. Pośrednie formy popierania eksportu (część III)* | 347

TOMASZ GUZIK *Ocena instytucji klauzuli arbitrażowej z perspektywy ekonomicznej analizy prawa* | 369

MAŁGORZATA SZRENIAWSKA *Urzędowe kontrole żywności* | 381

## Glosa

SŁAWOMIR ZWOLAK *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 sierpnia 2017 r., I OSK 3017/15* | 391

## Sprawozdanie

ARTUR LIS *Jubileuszowa pielgrzymka do Rzymu na 100-lecie KUL* | 402

# Contents

## Articles

ANGELIKA CIŻYŃSKA *The legitimacy of the existence of the State Tribunal in the system of organs of the state of the Republic of Poland* | 9

JAKUB KOZŁOWSKI *Principle of the primacy of European Union law as a structural basis of the EU law system* | 29

ANNA GRZYWACZ *The requirement of originality in copyright law in light of the European - Polish and Spanish Judgments* | 41

GRZEGORZ TYLEC *Video monitoring as infringement of moral rights* | 56

PAWEŁ JUŚCIŃSKI, PRZEMYSŁAW PIOTR JUŚCIŃSKI *Protecion of the person's image contra freedom of the press: publishing photographs of the accused in light of Polish regulations and the ECHR case law* | 79

MAREK BIELECKI *The scope of religious freedom in residential homes. Comments on the basis of the sentences of Provincial Administrative Court in Lublin from the 11th of December 2012 (II SA/Lu 897/12) and Provincial Administrative Court in Gliwice from the 12th of April 2016 (IV SA/G1 757/15)* | 103

JAN KLUZA *Application for prosecuting offense in a criminal trial* | 121

KAROLINA PALKA *Penalization of the Auschwitz denial by the example of the legal system in selected countries* | 132

ADRIAN ROMKOWSKI *„Administering the perpetration” and „ordering the perpetration” in the perspective of basis of liability for contraventions* | 145

GRZEGORZ WOLAK *About the notion of employee under art.218 §1a Penal Code* | 159

ANDRZEJ PIECZYWOK *Basic ethical and legal categories in the professional work of officers of public security services* | 183

- MAGDALENA JASKULSKA *Material liability of the employee for the damage caused to the employer* | 201
- JUDYTA PRZYŁUSKA-SCHMITT *Bitcoin - an approach to Polish tax law* | 243
- ARTUR LIS, SYLWESTER BORYS *Influence of German political solutions on the legislative branch in Poland (outline of the issue)* | 253
- KAROLINA PALKA, MAREK STOLORZ *Legal problems of cryptocurrences ATMS* | 285
- PAWEŁ KOŁEK *Medical services - exemption from a tax on goods and services* | 300
- MARCIN MOLENDĄ, MARTA KRUHLAYĄ *Personnel as an essential element of marketing mix in the tourism industry* | 321
- ROBERT PARUZEL *The problem of innovation - a theoretical approach* | 334
- ZBIGNIEW KLIMIUK *Indirect methods and forms of promoting Polish exports in the interwar period (part III)* | 347
- TOMASZ GUZIK *The Evaluation of Arbitration Clause from the perspective of Economic Analysis of Law* | 369
- MAŁGORZATA SZRENIAWSKA *Official food inspections* | 381

## Gloss

- SŁAWOMIR ZWOLAK *Gloss to the judgment of the Supreme Administrative Court of 6 July 2017 file ref. II OSK 2766/15* | 391

## Report

- ARTUR LIS *The Jubilee Pilgrimage to Rome on the 100th Foundation's Anniversary of John Paul II Catholic University of Lublin* | 402

Paweł Kotek

# Usługi medyczne – zwolnienie z podatku od towarów i usług

Medical services – exemption from a tax on goods and services

## I. Wstęp

Treść prawa do ochrony zdrowia zawarta jest w art. 68 ust. 1 Konstytucji<sup>1</sup> i oznacza „możliwość korzystania z systemu ochrony zdrowia, funkcjonalnie ukierunkowanego na zwalczanie i zapobieganie chorobom, urazom i niepełnosprawności”<sup>2</sup>. Konstytucja przyznaje zatem każdemu prawo do bliżej nieokreślonych rodzajów bądź kategorii świadczeń ze strony państwa, a jednocześnie nakłada na państwo „nakaz podejmowania (...) działań, które są konieczne dla należytej ochrony i realizacji tego prawa”<sup>3</sup>. Czynności, które państwo powinno podjąć, aby w maksymalnym stopniu zrealizować ten cel są zróżnicowane. Jedną z takich jest działalność związana z ustawodawstwem podatkowym. W tym zakresie istnieje całe spektrum możliwości, które mogą pozytywnie bądź negatywnie oddziaływać na funkcjonowanie systemu opieki zdrowotnej, a ostatecznie na każdego człowieka. Niewątpliwie działaniem korzystnym jest zapewnienie przez ustawodawcę preferencyjnego opodatkowania bądź też wyłączenie określonych przedmiotów lub podmiotów z zakresu opodatkowania.

Polski ustawodawca przewidział w art. 43 ust. 1 pkt 18 - 19 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>4</sup> zwolnienie usług w zakresie opieki medycznej, służące

---

<sup>1</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 16 lipca 1997 r. (j. t. Dz.U.1997.78.483 ze zm.).

<sup>2</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 stycznia 2004 r., ( 14/03 - Dz. U z 2004 r. Nr 162, poz. 1710).

<sup>3</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 23 marca 1999 r., ( K 2/98 - Dz. U z 1999 r. Nr 26, poz. 242).

<sup>4</sup> Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j. t. Dz. U. z 2017 r., poz. .1221), dalej: u.p.t.u.

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. Na tle wskazanej regulacji powstają liczne niekorzystne rozbieżności, w tym spory pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi w odniesieniu do opodatkowania niestandardowych terapii leczniczych, badań klinicznych, eksperymentów medycznych, usług z zakresu medycyny estetycznej czy też telemedycyny. Wątpliwości te, dotyczą również zaawansowanych terapii, które są efektem nieustannego postępu medycznego. W tym miejscu należy zaznaczyć, że dynamiczny rozwój medycyny spowodowany jest rolą, jaką odgrywa eksperyment medyczny, który rodzi nadzieje na poznanie czynników wpływających na ludzkie cierpienie, leczy choroby i zapobiega przedwczesnej śmierci. Zarówno ustawodawca, jak i organy podatkowe oraz sądy administracyjne nie dostrzegają jednak wagi eksperymentów medycznych w ochronie zdrowia, co determinuje trudności w opodatkowaniu tych zdarzeń podatkiem od towarów i usług.

## II. Zwolnienie usług medycznych z opodatkowania podatkiem od towarów i usług – regulacja krajowa

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18–19 u.p.t.u. zwolnienie obejmuje:

1. 1) usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia świadczone w ramach wykonywania zawodów:
  - a) lekarza i lekarza dentystry,
  - b) pielęgniarki i położnej,
  - c) innych zawodów medycznych, o których mowa w ustawie z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej<sup>5</sup> – dalej u.dz.l.,
  - d) psychologa oraz
2. usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane:
  - a) wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze;
  - b) świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich zakładów leczniczych, w których wykonywana jest działalność lecznicza;

---

<sup>5</sup> Ustawa z 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (j. t. Dz. U. 2011 Nr 112 poz. 654).



Mając na uwadze powyższą regulację, zwolnienie usług medycznych z opodatkowania podatkiem od towarów i usług obwarowane jest dwoma kryteriami. Pierwszy z nich ma charakter podmiotowy, a zatem dotyczy podmiotu, który świadczy usługi medyczne. W świetle tej przesłanki winny być to podmioty lecznicze<sup>6</sup> albo specjaliści, którzy są uprawnieni na podstawie odrębnych przepisów do świadczenia usług zdrowotnych<sup>7</sup>. Drugie kryterium odnosi się natomiast do przedmiotu, a mianowicie opodatkowaniu podlegają jedynie te usługi opieki medycznej, które służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia<sup>8</sup>. Nie ulega wątpliwości, iż poprawniejszą konstrukcją przepisu byłby zwrot „ (...) lub poprawie zdrowia”, ponieważ *de lege lata* unormowanie sugeruje łączne spełnienie zawartych w przepisie celów, podczas gdy ze zwolnienia można skorzystać przy zaistnieniu którejkolwiek z przesłanek. Warto zauważyć, że „zwolnieniem zostały objęte wyłącznie te czynności, które faktycznie mają charakter leczniczy, a w ograniczonym zakresie także diagnostyczny”<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> Zgodnie z art. 4 ust. 1 u.d.z.l. podmiotami leczniczymi są: 1) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o *swobodzie działalności gospodarczej* (j. t. Dz. U. z 2013 r. poz. 672 ze zm.) we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, 2) samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej, 3) jednostki budżetowe, w tym państwowe jednostki budżetowe tworzone i nadzorowane przez Ministra Obrony Narodowej, ministra właściwego do spraw wewnętrznych, Ministra Sprawiedliwości lub Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, posiadające w strukturze organizacyjnej ambulatorium, ambulatorium z izbą chorych lub lekarza podstawowej opieki zdrowotnej, 4) instytuty badawcze, o których mowa w art. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. Nr 96, poz. 618 z późn. zm.), 5) fundacje i stowarzyszenia, których celem statutowym jest wykonywanie zadań w zakresie ochrony zdrowia i których statut dopuszcza prowadzenie działalności leczniczej, 5a) posiadające osobowość prawną jednostki organizacyjne stowarzyszeń, o których mowa w pkt 5 powyżej, 6) osoby prawne i jednostki organizacyjne działające na podstawie przepisów o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, o stosunku Państwa do innych kościołów i związków wyznaniowych oraz o gwarancjach wolności sumienia i wyznania – w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą

<sup>7</sup> W odniesieniu do lekarzy i lekarzy dentyistów będą to przepisy ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o *zawodach lekarza i lekarza dentyisty* (j. t. Dz. U. z 2011 r. Nr 277, poz. 1634 ze zm.) – dalej u.z.l.d. W odniesieniu do pielęgniarek i położnych będą to przepisy ustawy z dnia 15 lipca 2011 r. o *zawodach pielęgniarki i położnej* (Dz. U. Nr 174, poz. 1039 ze zm.). Status psychologa uregulowany jest z kolei w ustawie z dnia 8 czerwca 2001 r. o *zawodzie psychologa i samorządzie zawodowym psychologów* (Dz. U. Nr 73, poz. 763 ze zm.). W odniesieniu do pozostałych profesjonalistów medycznych, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.z.l., będą to osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów do udzielania świadczeń zdrowotnych oraz osoby legitymujące się nabyciem fachowych kwalifikacji do udzielania świadczeń zdrowotnych w określonym zakresie lub w określonej dziedzinie medycyny, np. fizjoterapeuci, masażyści leczniczy, ratownicy medyczni

<sup>8</sup> Ponadto zwolnienie dotyczy również dostawy towarów i świadczenia usług ściśle związanych z tymi czynnościami.

<sup>9</sup> E.Ochocka, D.M.Malinowski, *Zakres zwolnienia z VAT usług opieki medycznej*, „Przegląd Podatkowy” 2011/ 7, s. 3-4.

Z zakresu wyłączone zostały świadczenia które, pomimo iż można je uznać za usługi medyczne, to jednak ich celem nie jest leczenie pacjenta (np. przeprowadzenie badań przez biegłego z zakresu medycyny dla celów postępowania karnego). Ponadto użycie przez ustawodawcę zwrotów nieprecyzyjnych, takich jak ratowanie czy poprawa zdrowia generuje dla podatników wiele problemów w zakresie interpretacji. Stąd też wobec braku definicji legalnych tych pojęć w ustawie o podatku od towarów i usług należy ustalić ich znaczenie na gruncie języka ogólnego (naturalnego), odwołując się do definicji zawartych w słowniku języka polskiego<sup>10</sup>. Usługa w zakresie opieki medycznej służąca „profilaktyce” to działania mające na celu zapobieganie niekorzystnym zjawiskom, zwłaszcza chorobom, natomiast „zachowanie” rozumiane jest jako dochowanie czegoś w stanie niezmiennym, nienaruszonym lub niezniszczonym mimo upływu czasu lub niesprzyjających okoliczności. Interpretując słowo „ratowanie”, należy odwołać się do słowa „ratować”, które oznacza starać się ocalić, zachować coś, udzielać komuś pomocy w niebezpieczeństwie lub w trudnej sytuacji natomiast „ratownictwo” jest rozumiane jako ogół środków i metod ratowania życia ludzkiego i niesienia pomocy w warunkach zagrożenia. „Przywracanie”, „przywracać” oznacza doprowadzić coś do poprzedniego stanu, wprowadzić coś na nowo, sprawić, że ktoś się znajdzie w takiej sytuacji lub w takim stanie, w jakim był poprzednio. Świadczenie, którego celem jest poprawa zdrowia, należy natomiast definiować, jako zmiana stanu czegoś na lepsze, poprawienie czegoś. Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić iż kryterium przedmiotowe będzie stanowiło zasadniczy przedmiot dalszej części rozważań, ponieważ stwarza najwięcej trudności i sporów dla podatników.

### III. Zwolnienie usług medycznych z opodatkowania podatkiem od towarów i usług – regulacje unijne

Wskazana wyżej regulacja zawarta w ustawie o podatku od towarów i usług stanowi implementację do krajowego porządku prawnego artykułu 123 dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej – dalej dyrektywy 2006/112<sup>11</sup>. Artykuł 132 znajduje się w Rozdziale 2 Tytuł IX – Zwolnienia dotyczące określonych czynności

<sup>10</sup> Internetowy słownik języka polskiego PWN, <http://www.sjp.pwn.pl/> (z dnia 24.03.2018 r.).

<sup>11</sup> Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.

wykonywanych w interesie publicznych, w ust. 1 lit. b i c ustawodawca unijny stanowi, że 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;
- c) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

Powołane wyżej przepisy wiążą państwa członkowskie jedynie co do celu ogólnego dyrektywy 2006/12, jakim jest zapewnienie zharmonizowanej podstawy VAT dla ustanowienia rynku charakteryzującego się zdrową konkurencją i podobnego do rzeczywistego rynku wewnętrznego. Ustawodawca unijny pozostawia jednak państwu członkowskim swobodę w wyborze formy i środków do realizacji wskazanego celu.

Należy także zauważyć, że zwolnienie dotyczące usług medycznych, jak wskazano wyżej, zostało uregulowane w Rozdziale 2 Tytuł IX. Umieszczenie w strukturze dyrektywy 2006/12 nie pozostaje bez znaczenia, wprost przeciwnie, stanowi wytyczne do wykładni wskazanego przepisu. Jak podkreśla Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwany dalej: TSUE) – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem - „przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa wspólnotowego należy brać pod uwagę nie tylko jego brzmienie, lecz także kontekst, w jakim został umieszczony, oraz cele regulacji, której stanowi on część”<sup>12</sup>. Prowadzi to zatem do stwierdzenia, że skoro ustawodawca zmieścił przedmiotowe zwolnienie w rozdziale pt. „Zwolnienia dotyczące czynności wykonywanych w interesie publicznym”, to jest to niezbędna wskazówka dla jego dalszej interpretacji, zwłaszcza jego zakresu.

Niezależnie od powyższego warto podkreślić, że TSUE wielokrotnie wskazywał, iż zwolnienia z podatku należy interpretować w sposób ścisły, jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, wynikającej z art. 1 Dyrektywy 2006/112. Na przykład w wyroku z dnia 11 grudnia 2008 w sprawie 348/87 Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor

<sup>12</sup> Zob. m.in. wyroki TSUE: z 18 maja 2000 r. w sprawie C-301/98 KVS International v. Minister van Landbouw, Natuurbeheer en Visserij, LEX nr 82774; z 6 lipca 2006 r. w sprawie C-53/05 Komisja przeciwko Portugalii, LEX nr 226735; z 16 października 2008 r. w sprawie C-298/07 Bundesverband der Verbraucherzentralen und Verbraucherverbände - Verbraucherzentrale Bundesverband eV v. deutsche internet versicherung AG, LEX nr 448903.

de Intercollegiale Toetsing przeciwko Staatssecretaris van Financiën<sup>13</sup>, Trybunał stwierdził, że „pojęcia używane dla opisanie zwolnień przewidzianych w art. 13 VI Dyrektywy (obecnie art. 131-137 Dyrektywy 2006/112) należy interpretować ściśle, ponieważ stanowią one wyjątki od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika”. Ponadto Trybunał w tym samym wyrok wskazała, iż „interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami realizowanymi przez owe zwolnienia oraz z zasadą neutralności podatkowej, na której zasada się wspólny system podatku VAT. Zatem powyższa zasada ścisłej interpretacji nie oznacza, by pojęcia użyte w celu opisanie zwolnień z art. 13 powinny być interpretowane w sposób, który uniemożliwiłby osiągnięcie zakładanych przez nie skutków. Orzecznictwo Trybunału nie ma na celu narzucenia wykładni, która czyniłaby wskazane zwolnienia prawie niepodlegającymi stosowaniu w praktyce”. Analiza orzeczeń TSUE<sup>14</sup> odnoszących się do zwolnienia pozwala również stwierdzić, że w celu przesądzenia, czy konkretna usługa jest objęta zwolnieniem, należy ocenić charakter usługi oraz rozstrzygnąć, czy zastosowanie wobec niej przepisu nie będzie sprzeczne z celem zwolnienia.

Warto również w tym miejscu wskazać, że Dyrektywa 2006/112 w sposób wyczerpujący definiuje rodzaje oraz zakres zwolnień, które we wszystkich państwach członkowskich powinny być jednakowe. Obowiązek ten wynika także z preambuły do Dyrektywy (motyw trzydziesty piąty), w myśl której „Należy sporządzić wspólny wykaz zwolnień, aby umożliwić gromadzenie zasobów własnych Wspólnoty w porównywalny sposób we wszystkich państwach członkowskich”. Ponadto należy podkreślić, że w ugruntowanym już stanowisku TSUE, zwolnienia zawarte w art. 132 stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, których głównym zadaniem jest zapobieganie rozbieżnościom w ich stosowaniu w państwach członkowskich (m.in. wyrok TSUE z dnia 18 listopada 2010 r. w sprawie C-156/09 Finanzamt Leverkusen v. Verigen Transplantation Service International AG).

---

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z 11 grudnia 2008 w sprawie 348/87 *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing* przeciwko Staatssecretaris van Financiën, LEX nr 84258.

<sup>14</sup> Wyrok TSUE z 7 marca 2002 r. w sprawie C-169/00, *Komisja v. Republice Finlandii*, LEX nr 83903; wyrok TSUE z 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99, *Stockholm Lindöpark AB*, LEX nr 83104; wyrok TSUE z 14 czerwca 2007 r., sprawa C-434/05 *Horizon College v. Staatssecretaris van Financiën*, LEX nr 317925.

## IV. Kryterium zwolnienia - regulacje unijne oraz ich wpływ na interpretacje polskich przepisów

W świetle przytoczonych wyżej przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz dyrektywy 2006/112 odnoszących się do zwolnienia z opodatkowania usług medycznych wydaje się, że konstrukcja przyjęta przez ustawodawcę unijnego jest elastyczniejsza, a co w konsekwencji oznacza szerszą amplitudę znaczeniową. Definiując przedmiotowe zwolnienie, dyrektywa posługuje się kilkoma pojęciami, a mianowicie: „świadczenie opieki medycznej”, „opieka medyczna”, czy też „opieka szpitalna i medyczna”<sup>15</sup>, podczas gdy ustawa o podatku od towarów i usług używa pojęcia: „usługi w zakresie opieki medycznej służące...”. Zarówno w porządku prawa polskiego, jak i unijnego nie są zawarte definicje legalne tych pojęć, a obaj ustawodawcy nie zdecydowali się również na odwołanie do już istniejących podobnych pojęć i definicji w innych ustawach i gałęziach prawa<sup>16</sup>. W przypadku ustawodawcy polskiego zjawisko pominięcia definiowania wydaje się być korzystne ze względu, iż autonomiczne definicje pojęć unijnych każdego z państwo członkowskich uniemożliwiłoby zrealizowanie celu regulacji.

Polski ustawodawca w ramach przyznanych mu kompetencji oprócz wskazania usług podlegających zwolnieniu (tj. usługi w zakresie opieki medycznej) uregulował również cele ich świadczenia (tj. profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawa zdrowia). Nie ulega wątpliwości, iż wskazany katalog ma charakter zamknięty, co rodzi liczne wątpliwości ze względu na istnienie wielu usług w zakresie opieki medycznej, które realizują inne cele niż te, które ustawodawca wskazał. Wystarczy wskazać ustawę o działalności leczniczej, z której wynika, że „świadczenie zdrowotne (termin zbliżony do opieki medycznej) to działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub

<sup>15</sup> TSUE m.in. wyroku w sprawie C-141/00 Kügler zwraca uwagę na różny zakres zastosowania zwolnień zawartych w art. 132 ust. 1 lit. b) i art. 132 ust. 1 lit. a). Pierwszy z nich obejmuje świadczenia przeprowadzone w szpitalach i placówkach do nich podobnych, podczas gdy art. 132 ust. 1 lit. c) dotyczy świadczeń medycznych wykonywanych poza szpitalem, zarówno w mieszkaniu prywatnym osoby świadczącej usługi, mieszkaniu pacjenta czy też w jakimkolwiek innym miejscu. Tym samym art. 132 ust. 1 lit. b) i c) dyrektywy 2006/112 reguluje wszystkie zwolnienia dotyczące świadczeń medycznych w znaczeniu ścisłym (tak też TSUE w wyroku w sprawie C-106/05). Mając na uwadze powyższe oraz wyroki TSUE m.in. w sprawie C-45/01 Dornier, pkt 48; wyrok TS w sprawie C-106/05 L.U.P., pkt 27 i wyrok TS w sprawie C-262/08 CopyGene, pkt 28 pojęcie „opieka medyczna” i pojęcie „świadczenia opieki medycznej” dotyczą tych samych świadczeń, a mianowicie takich, które służą diagnozie, leczeniu oraz profilaktyce. Analiza odnosząca się do pojęcia „świadczenia opieki medycznej” ma zastosowanie także do „opieki medycznej”.

<sup>16</sup> Por. ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (j. t. Dz. U. z 2017 r. poz.1938 ze zm.).

poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania<sup>17</sup>. Definicja zbudowana podobnie, ale cele określone w ustawie o podatku od towarów i usług nie obejmują działań medycznych wynikających z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania”. Stąd też należy stwierdzić, że ustawa o podatku od towarów i usług nie obejmuje wszystkich celów, które mogą być przedmiotem usług w zakresie opieki medycznej.

Inna sytuacja ma miejsce w przypadku uregulowania badanego zwolnienia w przepisach unijnych. Z ugruntowanego już orzecznictwa TSUE wynika, że to właśnie cel usługi medycznej decyduje o tym, czy powinna ona być zwolniona z podatku od towarów i usług, mimo że Dyrektywa 2006/112 w art. 132 nie wskazuje ich, jak czyni to ustawodawca polski. W wyroku C 45/01, C 106/05 TSUE stwierdził, iż pojęcie „opieki medycznej”, podobnie, jak pojęcie „świadczeń opieki medycznej” odnoszą się do świadczeń, których celem jest diagnoza, opieka, leczenie, oraz gdy jest to możliwe zwalczanie chorób lub zaburzeń zdrowotnych<sup>18</sup>. Są one zatem podejmowane w celu terapeutycznym. W tym kontekście warto wskazać, że TSUE dopuszcza możliwość zastosowania zwolnienia w przypadku działań podjętych w celach profilaktycznych. Co więcej, nawet jeżeli w pewnych wypadkach okaże się, że osoby poddane badaniom lub innym zabiegom lekarskim o charakterze zapobiegawczym nie cierpią z powodu żadnej choroby lub zaburzeń zdrowia, to takie świadczenia opieki medycznej mogą korzystać ze zwolnienia<sup>19</sup>. Objęcie tych badań i zabiegów pojęciem „zapewnienia opieki lekarskiej” jest uzasadnione celem redukcji kosztów opieki zdrowotnej (w przyszłości). Usługi medyczne podjęte zatem w celu innym niż ochrona (tj. diagnozowanie, leczenie, przywracanie, utrzymanie) zdrowia ludzkiego lub przeciwdziałanie chorobom nie mogą korzystać ze zwolnienia<sup>20</sup>.

---

<sup>17</sup> S. Majerowski, D. Prokop, Komentarz do art. 131 - 137 [w:] *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz red. Namysłowski R., Prokop D., LEX 2012.*

<sup>18</sup> Wyrok TSUE z 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 *Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie v Finanzamt Gießen*, LEX nr 192421; wyrok TSUE z 8 czerwca 2006r. w sprawie C-106/05 *L.u.P. GmbH v Finanzamt Bochum-Mitte*, LEX nr 226619.

<sup>19</sup> Por. wyrok TSUE z 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-262/08 *CopyGene A/S v Skatteministeriet.*, LEX nr 578267, wyrok TSUE z 20 listopada 2003 r. w sprawie C-212/01 *Margarande Unterpertinger v Pensionsversicherungsanstalt der Arbeiter*, LEX nr 193226.

<sup>20</sup> Wydaje się zatem, że nie jest błędem stwierdzenie, że poza nielicznymi przypadkami celem większości usług z zakresu opieki medycznej jest ochrona zdrowia ludzkiego lub przeciwdziałanie chorobom.

Sprawia to pewne trudności, gdyż może prowadzić do potraktowania podobnych usług, lecz wykonywanych w różnych i dla różnych celów, odmiennie w zakresie objęcia ich zwolnieniem podatkowym<sup>21</sup>.

Mając na uwadze zalecania, TSUE w jaki sposób należy interpretować polskie przepisy, w kolejnej części artykułu, aby lepiej zrozumieć przesłanki kwalifikacji usług medycznych dla zastosowania zwolnień, autor omówi je na przykładach, które sprawiają największą wątpliwość w praktyce organów podatkowych i orzecznictwa administracyjnego.

## V. Eksperymenty medyczne

### 5.1 Cele eksperymentu leczniczego i badawczego

Z uwagi na charakter prawa podatkowego, jako prawa podwójnej interpretacji rozstrzygnięcie zastosowania zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług w odniesieniu do konkretnej usługi medycznej nie zawsze jest możliwe jedynie na podstawie prawa materialnego podatkowego. Analiza w przedmiocie usług dotyczących eksperymentów medycznych wymaga posłużenia się specjalistycznymi pojęciami medycznymi, których definicje legalnie uregulowane są w ustawie o zawodach lekarza i lekarza dentystry<sup>22</sup> oraz w ustawie Prawo farmaceutyczne<sup>23</sup>. Nie ulega wątpliwości, że ich zrozumienie, odkrycie zakresu znaczeniowego i celów, dla których zostały uregulowane, pozwoli na rozstrzygnięcie w zakresie skutków podatkowych.

Art. 21 ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry odnosi się do problematyki eksperymentu medycznego, ale nie zawiera jego ogólnej definicji.

---

<sup>21</sup> Przykładem takiej sytuacji jest sprawa C-307/01 dotycząca usługi pobierania próbek krwi i innego materiału biologicznego. TSUE stwierdził, iż jeśli czynność ta jest wykonywana dla przyszłego pracodawcy albo dla przedsiębiorstw ubezpieczeniowych i ma dać odpowiedź na pytanie, czy można odpowiednio zatrudnić daną osobę na danym stanowisku pracy, czy też wypłacić ubezpieczonemu określone świadczenie, wówczas celem tej czynności nie jest ochrona zdrowia. Ma ona dostarczyć dowodu, na podstawie którego pracodawca (ubezpieczyciel) może podjąć decyzję. Takie same czynności - podejmowane na zlecenie pracodawców bądź ubezpieczycieli - w ramach badań okresowych mogą wypełniać warunki zwolnienia podatkowego. Celem tej czynności jest bowiem regularne badanie stanu zdrowia osób zatrudnionych (ubezpieczonych) celem zapobiegania lub wykrycia chorób i innych zagrożeń dla stanu zdrowia.

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentystry (j. t. Dz. U. z 2015 r., poz. 464 z późn. zm.).

<sup>23</sup> Ustawa z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne (j. t. Dz. U. z 2016 r., poz. 2142).

Wprowadza natomiast dychotomiczny podział eksperymentów medycznych na lecznicze i badawcze. Niezależnie od tego, należy stwierdzić na podstawie aktów prawa międzynarodowego i krajowego<sup>24</sup>, że mianem eksperymentów medycznych określa się badania podejmowane w interesie człowieka. Oznacza to, że takiego charakteru nie mają czynności skierowane przeciwko człowiekowi, pomimo iż prowadzone są w zakresie medycyny. „Wyróżnienie zagadnienia eksperymentu medycznego wiąże się z występującym w nauce prawa rozróżnieniem czynności obarczonych ryzykiem zwykłym oraz ryzykiem nowatorskim. Czynność nowatorska polega na przeprowadzeniu eksperymentu, czyli przedsięwzięcia, które zmierza do osiągnięcia rezultatu, do tej pory nieosiągniętego, zastosowania środków, technologii lub urządzeń do tej pory niestosowanych”<sup>25</sup>. Wymaga to jednak postępowania zgodnie z aktualnym stanem wiedzy medycznej, zrelatywizowaną dostępnością metod, środków zapobiegania i leczenia chorób. Jednocześnie przeprowadzenie eksperymentu medycznego zawsze powinno być poprzedzone staranną oceną ryzyka związanego z danym badaniem.

Istotnym dla prawa podatkowego jest uregulowany w art. 21 ust. 1 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry podział na wyżej wymienione eksperymenty na lecznicze i badawcze. Dogłębna analiza i zrozumienie tej dychotomii pozwoli odczytać cel każdego z tych działań eksperymentalnych, a jednocześnie kryterium w oparciu o który zbudowany jest podział. W konsekwencji będzie również możliwość wskazania, na ile każdy z nich spełnia przesłankę przedmiotową zawartą w art. 43 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

Eksperyment leczniczy w myśl z art. 21 ust. 2 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry jest eksperymentem medycznym, którego celem „jest wprowadzenie przez lekarza nowych lub tylko częściowo wypróbowanych metod diagnostycznych, leczniczych lub profilaktycznych w celu osiągnięcia bezpośredniej

---

<sup>24</sup> Zagadnienie eksperymentu medycznego reguluje art.7 Międzynarodowego paktu praw obywatelskich i politycznych z 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167), rozdział V (art. 15-18) Europejskiej konwencji bioetycznej, zalecenie nr R/90/3 Komitetu Ministrów Rady Europy z dnia 6 lutego 1990 r. w sprawie badań medycznych przeprowadzanych na ludziach, dyrektywa 2001/20/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 4 kwietnia 2001 r. w sprawie zbliżania przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, odnoszących się do wdrożenia zasady dobrej praktyki klinicznej w prowadzeniu badań klinicznych produktów leczniczych, przeznaczonych do stosowania przez człowieka (Dz. Urz. UE L 121 z 01.05.2001, s. 34; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 13, t. 26, s. 299), implementowana do polskiego prawa ustawą z dnia 6 września 2001 r. - *Prawo farmaceutyczne*, Konstytucja RP w art. 39, a także akty rangi podustawowej – np. rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie Dobrej Praktyki Klinicznej, Dz. U. poz. 489.

<sup>25</sup> K. Sadowski, *Ustawa o zawodach lekarza i lekarza dentystry. Komentarz*, red. Zielińska E., LEX 2014.



korzyści dla zdrowia osoby leczonej. Może on być przeprowadzony, jeżeli dotychczas stosowane metody medyczne nie są skuteczne lub jeżeli ich skuteczność nie jest wystarczająca”. Ten rodzaj eksperymentu ma zatem przede wszystkim charakter terapeutyczny, co jednak nie wyklucza przyczynienia się również do wzbogacenia wiedzy medycznej. W art. 21 ust. 2 wskazuje się ponadto na teleologię eksperymentu, którym musi być osiągnięcie bezpośredniej korzyści osoby leczonej. Stąd też wniosek, iż mogą w nim brać udział co do zasady osoby chore. Ponadto M. Filar wskazuje na konieczność szerokiego ujęcia celu leczniczego, ponieważ nie powinno się go ograniczać do poprawy czyjegoś zdrowia, ale odnosić również do powstrzymywania postępów choroby, profilaktycznego zapobieżenia jej powstaniu („konserwacja” zdrowia) czy zmniejszenia cierpień fizycznych i psychicznych chorego<sup>26</sup>. Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, iż eksperyment leczniczy spełnia kryterium przedmiotowe zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, zawartego w art. 43 ust. 1 pkt. 18-19 ustawy o podatku od towarów i usług.

Eksperyment badawczy zgodnie z art. 21 ust. 3 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentystry „ma na celu przede wszystkim rozszerzenie wiedzy medycznej. Może być on przeprowadzany zarówno na osobach chorych, jak i zdrowych. Przeprowadzenie eksperymentu badawczego jest dopuszczalne wówczas, gdy uczestnictwo w nim nie jest związane z ryzykiem albo też ryzyko jest niewielkie i nie pozostaje w dysproporcji do możliwych pozytywnych rezultatów takiego eksperymentu”. W odróżnieniu zatem od eksperymentu leczniczego, głównym celem eksperymentu badawczego jest przede wszystkim rozszerzenie wiedzy medycznej. Jak wskazuje jednak B. Iwańska, ponieważ komentowany przepis przewiduje możliwość uczestnictwa w eksperymencie badawczym nie tylko osób zdrowych, lecz także osób chorych, a równocześnie cel poznawczy, jak wynika z brzmienia przepisu, nie jest celem wyłącznym, to działania podejmowane podczas eksperymentu badawczego, choć nie są skierowane bezpośrednio na poprawienie stanu zdrowia uczestnika, w rezultacie nie wykluczają takiej korzyści leczniczej<sup>27</sup>. Tak również twierdzi A. Zoll: „Eksperyment badawczy (...) nie może być przeprowadzany w celu osiągnięcia bezpośredniej korzyści dla zdrowia osoby leczonej, gdyż byłby wtedy eksperymentem leczniczym”<sup>28</sup>. Biorąc zatem pod uwagę powyższe rozważania, zwolnienie z podatku od towarów i usług określone w art. 43 ust. 1 pkt 18-19 nie znajdzie zastosowania do usług

<sup>26</sup> M. Filar, *Lekarskie prawo karne*, Kraków 2000, s. 154–155.

<sup>27</sup> B. Iwańska, *Warunki prawne dopuszczalności przeprowadzania eksperymentów medycznych*, „Państwo i Prawo” 2000/2, s. 71.

<sup>28</sup> A. Zoll, *Granice legalności zabiegu medycznego*, *Prawo i Medycyna* 1999/1, s. 29–39.

świadczonych w zakresie eksperymentu badawczego, ponieważ jego głównym celem jest rozszerzenie wiedzy medycznej.

Na szczególną uwagę zasługują badania kliniczne uregulowane w ustawie Prawo farmaceutyczne<sup>29</sup>. Zakres znaczeniowy tego pojęcia ustawodawca w art. 37a ust. 2 ustawa Prawo farmaceutyczne wiąże z eksperymentem medycznym. Stąd też przez badania kliniczne należy rozumieć eksperymenty lecznicze albo badawcze z udziałem ludzi oraz z użyciem produktów leczniczych lub wyrobów medycznych w celu odkrycia lub potwierdzenia ich skutków oddziaływania.

## 5.2 Praktyka organów podatkowych i sądów administracyjnych w zakresie możliwości zwolnienia eksperymentów medycznych z opodatkowania podatkiem od towarów i usług

Praktyka organów podatkowych w odniesieniu do zwolnienia z podatku od towarów i usług eksperymentów medycznych jest niejednolita i zróżnicowana w różnych okresach. Pierwotnie organy podatkowe, jak to zostało wykazane wyżej, uznawały w interpretacjach podatkowych, iż w przypadku eksperymentów leczniczych zwolnienie z podatku od towarów i usług znajduje zastosowanie. Swoje stanowisko argumentowały, iż podejmowane działania lecznicze zmierzają do osiągnięcia korzyści dla zdrowia pacjenta. Takie stanowisko potwierdzone zostało w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 3 sierpnia 2011 r., nr IPPP1/443-744/11-3/AP: „Każde badanie kliniczne prowadzone z udziałem pacjentów Centrum jest niepowtarzalną szansą na choćby częściową poprawę zdrowia jego pacjentów. W rzeczywistości jego jedyną wymierną korzyścią jest właśnie możliwość zaproponowania pacjentom (uczestnikom badania klinicznego) alternatywnego leczenia, które jest szansą na poprawę ich zdrowia. Biorąc zatem pod uwagę mające zastosowanie w przedmiotowej sprawie przepisy prawa, w okolicznościach wskazanych przez Wnioskodawcę, stwierdzić należy, iż (...), badania kliniczne mające charakter eksperymentu leczniczego, prowadzone na

---

<sup>29</sup> W myśl art. 2 pkt. 2 pr. farm. badaniem klinicznym jest każde badanie prowadzone z udziałem ludzi w celu odkrycia lub potwierdzenia klinicznych, farmakologicznych, w tym farmakodynamicznych skutków działania jednego lub wielu badanych produktów leczniczych, lub w celu zidentyfikowania działań niepożądanych jednego lub większej liczby badanych produktów leczniczych lub śledzenia wchłaniania, dystrybucji, metabolizmu i wydalania jednego lub większej liczby badanych produktów leczniczych, mające na względzie ich bezpieczeństwo i skuteczność. Nie należy jednak zapominać, że badanie kliniczne może być prowadzone również z użyciem wyrobu medycznego (zob. ustawa o wyrobach medycznych).

osobach chorych, korzystają ze zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.” Podobne stanowisko przedstawił w tej sprawie Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z 10 czerwca 2001 r., nr IBPP4/443-429/11/AŚ: „Odnosnie natomiast eksperymentu leczniczego, należy zauważyć, iż ustawodawca przesądza, że celem musi być korzyść dla zdrowia osoby leczonej (korzyść lecznicza). Nie można oczywiście wykluczyć, aby w tym przypadku nie mogła zostać osiągnięta równocześnie korzyść poznawcza.” Eksperyment leczniczy pojawia się zatem w chwili, gdy zastany stan wiedzy medycznej nie jest wystarczający i należy podjąć ryzyko zastosowania niesprawdzonej albo nie do końca sprawdzonej terapii, aby ratować życie lub zdrowie pacjenta. Jest on działaniem podjętym bezpośrednio dla dobra osoby poddawanej eksperymentowi. Stąd podlega zwolnieniu z opodatkowania.

Inaczej sytuacja przedstawiała się, jeśli eksperyment medyczny miał charakter eksperymentu badawczego. W tym przypadku organy podatkowe jednoznacznie wskazywały, że „eksperyment badawczy (właściwe określenie: kliniczne badanie eksperymentalne) – to badanie naukowe, którego zasadniczym celem jest określenie skuteczności oraz bezpieczeństwa stosowania produktu leczniczego (leku), wyrobu medycznego lub innej technologii medycznej (zabiegu, testu diagnostycznego). W tym zakresie, o ile poprawa zdrowia uczestnika badania, może stanowić rzeczywiście jeden z efektów prowadzenia badań klinicznych, to usługi te mają na celu wyłącznie sprawdzenie, czy badany produkt medyczny jest skuteczny i bezpieczny.”<sup>30</sup> Mając na uwadze te względy, organy podatkowe uznawały, iż eksperymenty badawcze nie mogą korzystać ze zwolnienia od podatku na mocy art. 43 ust. 1 pkt 18 u.p.t.u., ponieważ ich zasadniczym celem nie jest profilaktyka, zachowanie, ratowanie przywracanie lub poprawa zdrowia konkretnych pacjentów, którzy biorą udział w badaniu. Tak też argumentował Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 6 czerwca 2011, nr. ITPP1/443-357/11/JJ: „(...) rzeczywistym celem świadczonych czynności jest zweryfikowanie skutków oddziaływania na organizm człowieka leków, a więc przeprowadzenie eksperymentu badawczego celem rozszerzenia wiedzy na temat określonych produktów - a zatem ich podstawowym celem nie jest profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawa zdrowia.”<sup>31</sup>

Takie stanowisko prezentowane przez organy podatkowe należy uznać za właściwe, gdyż uwzględnia nie tylko przepisy ustawy o podatku od towarów

<sup>30</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 6 maja 2001 r., ( nr. ILPP2/443-614/11-3/BA).

<sup>31</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 31 maja 2001 r., (nr. IPPP2-443-168/11-8/AK).

i usług, ale także przepisy ustawy o zawodzie lekarza i lekarza dentystry oraz ustawy Prawo farmaceutyczne. To bowiem w oparciu o te ostatnie następuje rozróżnienie eksperymentów medycznych na badawcze i lecznicze z uwagi na przesłankę celu. W wyniku tego, zastosowanie zwolnienia z podatku od towarów i usług staje się możliwe i nie rodzi wątpliwości.

Przedstawione wyżej podejście organów podatkowych uległo jednak zmianie po wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 czerwca 2012 r.<sup>32</sup>, w którym NSA uznał, że zasadniczym celem badań klinicznych nie jest sprawowanie opieki medycznej służącej profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. W istocie więc owe badania kliniczne przeprowadzane na ludziach są częścią długotrwałego procesu wprowadzania do produkcji i sprzedaży produktów leczniczych. Są to więc czynności ściśle związane z działalnością gospodarczą sponsora. Ponadto, jak podkreślił NSA, bez znaczenia dla kwalifikacji usługi wykonywania badań klinicznych jest to, czy owe badania stanowią eksperyment leczniczy, czy też eksperyment badawczy. Celem bowiem badań klinicznych jest odkrycie lub potwierdzenie skutków działania produktów leczniczych z udziałem ludzi. Oceny tej nie zmienia nawet fakt, że w wyniku tych badań klinicznych pacjenci mogą i często odnoszą korzyść w postaci poprawy ich stanu zdrowia.

Konsekwencją wydania wyżej wskazanego orzeczenia była niekorzystna dla podatników zmiana stanowiska organów podatkowych oraz sądów, które zanegowały możliwość skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania w związku z przeprowadzonymi eksperymentami medycznymi. Wynikało to przede wszystkim z pominięcia istotnych dla badanego zagadnienia przepisów zawartych w ustawie o zawodach lekarza i lekarza dentystry. Stanowisko takie zostało przedstawione m.in. w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 lutego 2015 r., nr. IBPP3/443-1335/14/LŻ, w której zdaniem organu podatkowego z definicji badań klinicznych jednoznacznie wynika, że ich celem nie jest sprawowanie opieki medycznej służącej profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, lecz uzyskanie wiedzy medycznej dotyczącej wpływu danego produktu leczniczego na uczestnika badania klinicznego. Naturalnie przy okazji prowadzonych badań możliwa jest poprawa zdrowia osób uczestniczących w badaniu, jednak to nie daje podstaw do stwierdzenia, że realizowana przez Wnioskodawcę na rzecz zleceniodawcy usługa badawcza, korzysta ze zwolnienia od podatku od towarów i usług. Cel terapeutyczny badany produkt medyczny osiąga dopiero po przeprowadzeniu badań potwierdzających jego bezpieczeństwo

<sup>32</sup> Wyrok NSA z 20 czerwca 2012 r., I FSK 406/12, LEX nr 1165214.

i skuteczność w bliżej nieokreślonej przyszłości i hipotetycznej sytuacji. Fakt, iż w badaniu uczestniczą osoby, których udział związany jest z poprawą zdrowia, nie może wpłynąć na zmianę oceny, iż podstawowym celem prowadzonych przez Wnioskodawcę badań jest sprawdzenie skuteczności danego leku, ustalenie „wpływu leku na daną osobę”, a więc wykonanie czynności stosownie do zawartej w tym celu ze zleceniodawcą umowy<sup>33</sup>.

Wskazana wyżej praktyka interpretacyjna organów podatkowych znalazła również odzwierciedlenie w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>34</sup>. Nie ulega jednak wątpliwości, że ten sposób interpretacji zasługuje na dezaprobatę, ponieważ nie bierze pod uwagę charakteru przeprowadzonego eksperymentu, co w przypadku eksperymentu leczniczego ma decydujące znaczenie i daje możliwość skorzystania ze zwolnienia z podatku od towarów i usług.

Warto jednak analizując przedmiotowe zagadnienie zwrócić uwagę na jednostkowe wyroki<sup>35</sup> oraz interpretacje podatkowe<sup>36</sup>, której dopuszczają możliwość zwolnienia działań eksperymentalnych z opodatkowania. Odnosiło się to sytuacji, w której „mamy do czynienia z niestandardową indywidualną terapią leczniczą, służącą konkretnemu pacjentowi, nie zaś z badaniami klinicznymi mającymi na celu wprowadzenie do powszechnego obrotu danego produktu leczniczego”<sup>37</sup>. W takim wypadku zdaniem sądu uznać należy, że usługa podlega zwolnieniu, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 u.p.t.u.. Ponadto w wyroku został podniesiony argument, iż na gruncie rozpatrywanej sprawy nie ma sponsora, który płaci szpitalowi wynagrodzenia za badania kliniczne skuteczności leków, a nie za leczenie pacjentów. W tej sytuacji, terapia eksperymentalna, która może być świadczona w ramach zasad określonych dla eksperymentów medycznych sprowadza się do ratowania zdrowia i życia pacjenta. Nie wchodząc w głębszą analizę, należy stwierdzić, iż obecność sponsora w przeprowadzanych

<sup>33</sup> Identyczne stanowisko zostało zaprezentowane w: interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 30 stycznia 2013 r., (nr. IPTPP1/443-945/12-2/RG) oraz interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 11 czerwca 2012 r., nr. IPTPP1/443-394/12/DM.

<sup>34</sup> Por. wyrok NSA z 4 grudnia 2015 r., (I FSK 1374/14, LEX nr 1987741); wyrok WSA w Warszawie z 15 stycznia 2015 r., (III SA/Wa 877/14); wyrok WSA w Warszawie z 11 kwietnia 2014 r., (III SA/Wa 2729/13, LEX nr 1458670). Przy analizie należy wskazać wyroków warto zwrócić uwagę na podnoszony tam komercyjny cel przeprowadzania badań klinicznych, co również uzasadnia, zdaniem sądów administracyjnych, pozbawienie tych usług możliwości skorzystania ze zwolnienia.

<sup>35</sup> Wyrok NSA z 6 grudnia 2016 r., (I FSK 308/16, LEX nr 2428591).

<sup>36</sup> Interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Łodzi z 28 grudnia 2015 r., (IPTPP1/4512-359/15-7/S/AK).

<sup>37</sup> Wyrok WSA w Krakowie z 21 października 2015 r., (I SA/Kr 1286/15, LEX nr 1929053).

badaniach nie stanowi przesłanki ustawowej, która powinna decydować o możliwości zwolnienia z opodatkowania.

Mając na uwadze powyższe, należy podkreślić, że również ostatnie wyroki<sup>38</sup> Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 sierpnia 2017 r. i 6 grudnia 2017 r. potwierdzają dotychczasowe stanowisko prezentowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne.

## VI. Telemedycyna

„E-medycyna, a także telemedycyna polegają na świadczeniu usług medycznych na odległość przy użyciu telekomunikacji oraz informatyki. Dzięki zastosowaniu najnowszych technologii pozwala ona na przekazywanie specjalistycznych informacji dotyczących zdrowia pacjenta w dowolne miejsce na świecie. Coraz częściej ma zastosowanie w operacjach chirurgicznych przeprowadzanych na odległość.<sup>39</sup>” Mimo że nie została zdefiniowana w żadnym akcie prawnym, można doszukiwać się jej w artykule 9 rozdziału I Kodeksu etyki lekarskiej<sup>40</sup>, który stanowi, iż „lekarz może podejmować leczenie jedynie po uprzednim zbadaniu pacjenta. Wyjątki stanowią sytuacje, gdy porada lekarska może być udzielona wyłącznie na odległość”. Warto wskazać również na art. 42 ust. 2 ustawy o zawodach lekarza i lekarza dentysty dopuszczający alternatywną metodę konsultacji w stosunku do osobistego bezpośredniego kontaktu pacjent - lekarz, a co za tym idzie, dając możliwość oceny stanu zdrowia na odległość. Stanowi on bowiem, iż „lekarz może, bez dokonania osobistego badania pacjenta, wystawić receptę niezbędną do kontynuacji leczenia oraz zlecenie na zaopatrzenie w wyroby medyczne jako kontynuację zaopatrzenia w wyroby medyczne, jeżeli jest to uzasadnione stanem zdrowia pacjenta odzwierciedlonym w dokumentacji medycznej.”

Usługi w zakresie e-rehabilitacji, e-pielęgniarki, e-położnej, e-lekarza, e-psychologa, e-logopedy, e-psychiatry dostarczają jednak wiele wątpliwości w zakresie zastosowania zwolnienia z opodatkowania, o którym mowa art. 43 ust. 1

---

<sup>38</sup> Wyrok NSA z 6 grudnia 2016 r., I FSK 308/16, LEX nr 2428591; wyrok NSA z 29 sierpnia 2017 r. (I FSK 773/15, LEX nr 2371402).

<sup>39</sup> Zygo K, Zygo B, Wysokiński P, Starzyk P, Węgrzyniak M, Kuśmierz K., *Formalno-prawne uwarunkowania rozwoju e-medycyny w Polsce*, [w:] *Medycyna Ogólna i Nauki o Zdrowiu*, 2016/22(3), s.198.

<sup>40</sup> Uchwała Nadzwyczajnego II Krajowego Zjazdu Lekarzy z dnia 14 grudnia 1991 r. w sprawie Kodeksu Etyki Lekarskiej, [www.nil.org.pl/\\_data/assets/rtf\\_file/0011/.../uchwala\\_-\\_Kodeks\\_Etyki\\_Lekarskiej.rtf](http://www.nil.org.pl/_data/assets/rtf_file/0011/.../uchwala_-_Kodeks_Etyki_Lekarskiej.rtf), [dostęp: 25.03.2018 r.].

pkt 18 - 19 ustawy o podatku od towarów i usług. Praktyka organów podatkowych nie jest w tym zakresie jednolita. W interpretacji podatkowej z 31 grudnia 2014 r., nr. IBPP3/443-1156/14/AŚ Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wskazał, jak to zostało przedstawione również na początku artykułu, iż decydujące znaczenie będzie miało „określenie, czy usługi, które zamierza świadczyć Wnioskodawca za pośrednictwem elektronicznych środków komunikacji na odległość stanowią usługi opieki medycznej (...), a zwolnieniu powinny podlegać tylko usługi, których celem jest ochrona zdrowia.” Organ wskazuje zatem, że „usługi telemedycyny nie są usługami w zakresie opieki medycznej, służącymi profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, ponieważ Wnioskodawca za pośrednictwem Internetu udziela porad z zakresu edukacji zdrowotnej, a osoba korzystająca z usług udzielana będzie informacja ogólna, niewiążące się z oceną konkretnego przypadku pacjenta. Wnioskodawca sam wskazał, że e-usługi nie mają na celu leczenia pacjenta a udzielanie mu informacji o charakterze edukacyjnym, na tematy nurtujące pacjenta. Informacje te mają charakter ogólny, nieindywidualny.” Organ podnosi również, iż w świetle orzecznictwa TSUE jedną z cech charakterystycznych usług medycznych jest diagnoza pacjenta, która wymaga bezpośredniego (osobistego kontaktu z pacjentem). Nie można zatem świadczyć usług w zakresie opieki medycznej, bez wnikliwego zbadania danej osoby, jej obserwacji oraz opieki nad nią w procesie działań medycznych. Tym samym, zdaniem organu podatkowego<sup>41</sup>, usługi za pośrednictwem elektronicznych środków komunikacji na odległość nie noszą znamion usług w zakresie opieki medycznej, o której mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy. Przedstawione wyżej stanowisko znajduje również odbicie w wyrokach sądów administracyjnych. W wyroku z 8 sierpnia 2013 r. sygn. akt I SA/Po 245/13 WSA w Poznaniu wskazał, że: „Zdaniem sądu usługa w zakresie opieki medycznej, by uznać ją za wykonaną lege artis wymaga przynajmniej, co wynika nawet z zasad doświadczenia, rzetelnego ustalenia, czy jest konieczna dla osiągnięcia zamierzonego celu. Niezbędna jest więc możliwość oceny stanu zdrowia pacjenta w celu postawienia prawidłowej diagnozy oraz zaordynowania odpowiedniego, dostosowanego do wymogów konkretnej osoby postępowania terapeutycznego. (...) W opinii sądu leczenie przez internet nie jest możliwe. Przez internet nikt nie zbada pacjenta, nie poprowadzi terapii i nie wyleczy. Można sobie z kimś porozmawiać, poradzić się, wspierać podczas walki z chorobą.” Identyczny pogląd

<sup>41</sup> Por. interpretacje indywidualne: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach dnia 31 grudnia 2014 roku, (sygn. IBPP3/443-1156/14/AŚ), Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 12 października 2015 roku, (sygn. ITPP1/4512-802/15/AJ), Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 8 października 2015 roku, (sygn. IPPP2/4512-571/15-6/JO).

został przedstawiony przez WSA w Krakowie z 23 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Kr 721/15<sup>42</sup>. Należy jednak pamiętać, że każdy z tych wyroków zapadł na tle konkretnego stanu faktycznego, a zatem nie może prowadzić to do wniosku, iż wszelkie usługi świadczone na odległość wyłączone są z możliwości skorzystania ze zwolnienia. Decydujący jest, jak zostało to wykazane i znajduje również oparcie w orzecznictwie TSUE, tylko cel usługi w zakresie opieki medycznej tj. profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawa zdrowia. Nie mniej organy podatkowe i sądy próbują wprowadzić również kryterium formy, w jakiej ma być udzielona usługa medyczna, aby mogło znaleźć zastosowanie zwolnienie. Taki pogląd jednak nie znajduje uzasadnienia w ustawie o podatku od towarów i usług.

Warto w tym zakresie wskazać, że w orzecznictwie<sup>43</sup> i praktyce organów podatkowych<sup>44</sup> prezentowane jest również inne niż przedstawione wyżej stanowisko, które uznaje w określonych stanach faktycznych prawo podatnika do skorzystania ze zwolnienia w przypadku e-usług medycznych. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 21 stycznia 2013 r., sygn. IBPP3/443-1144/12/LŻ stwierdził, iż „prowadzenie przez Wnioskodawcę wideokonsultacji mających na celu odpowiadanie na zadawane pytania pacjentów wcześniej zdiagnozowanych (np. po leczeniu szpitalnym), udzielanie porad medycznych lub skierowanie pacjenta do innego specjalisty, bądź monitorowanie stanu zdrowia pacjentów przy użyciu zainstalowanych w domu pacjenta i w gabinecie lekarskim specjalistycznych urządzeń medycznych lub przeprowadzanie wstępnej oceny stanu zdrowia pacjenta w gabinecie lekarskim z ewentualnym skierowaniem do specjalisty lub ze wskazaniem do wideokonsultacji stanowi integralną część opieki medycznej nad pacjentem, bez której nie może być mowy o ochronie, w tym o utrzymaniu bądź przywróceniu dobrego stanu zdrowia.” Takie stanowisko prezentuje również wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 stycznia 2012 roku, sygn. I SA/ Po 767/11<sup>45</sup>, zgodnie z którym o braku możliwości skorzystania ze zwolnienia nie przesądza fakt świadczenia usług za pośrednictwem Internetu. W ocenie Sądu nie można bowiem w sposób generalny wykluczyć, że usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia będą świadczone przez Internet. Przesłanki skorzystania

---

<sup>42</sup> Por. wyrok NSA z 27 września 2013 r., (I FSK 1242/12, LEX nr 1609476).

<sup>43</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 13 stycznia 2017 r., ( III SA/Wa 3103/15, LEX nr 2231566).

<sup>44</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 maja 2017 r., ( I PPP1/4512-3-104/15-10/EK), interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 czerwca 2013 r., (IPPP1/443-288/13-2/AP).

<sup>45</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 stycznia 2012 roku, (I SA/ Po 767/11, LEX nr 1110140).



z analizowanego zwolnienia nie zawierają przesłanki wyłączającej możliwość skorzystania ze zwolnienia dla usług świadczonych przez Internet.

Mając na uwadze powyższe, należy przychylić się do prezentowanego poglądu dopuszczającego możliwość zwolnienia z opodatkowania w określonych stanach faktycznych usług świadczonych elektronicznie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że elektroniczny odczyt wyników badań, stały e-podgląd jego przebiegu, postawienie diagnozy z tomografii komputerowej i inne podobne działania mogą być realizowane na odległość. Nadal jest to bowiem świadczenie usługi medyczna, których celem terapietyka lub profilaktyka.

## VII. Zakończenie

Zwolnienie usług medycznych z opodatkowania podatkiem od towarów i usług stanowi wieloaspektową konstrukcję prawną. Rozstrzygnięcie w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia wymaga przede wszystkim zrozumienia przesłanek zawartych w art. 43 ust. 18 – 19 u.p.t.u., a także ich interpretacji, mając na uwadze wykładnię językową i wykładnię prounijną, opartej na brzmieniu dyrektywy 2006/112 oraz znaczące w tym zakresie orzecznictwo TSUE. Dopiero kolejnym krokiem jest możliwość analizy, czy określona usługa medyczna odpowiada zakresowi zastosowania przedmiotowego zwolnienia.

Na potrzeby artykułu, dla zrozumienia przesłanek kwalifikacji usług w odniesieniu do zwolnienia, wybrano dwa przykłady, choć nie jedyne<sup>46</sup>, co do których istnieją największe wątpliwości, ale ilustrujące wszystkie problemy praktyczne. W przypadku usług medycznych, jak zostało wykazane, badanie zasadności zwolnienia wymaga odwołania się również do innych ustaw poza materialną ustawą podatkową. Pominięcie przez organy podatkowe i sądy tych pierwszych, powoduje brak poznania i zrozumienia celu oraz charakteru konkretnych rozwiązań prawnych, a w konsekwencji nieprawidłowe rozstrzygnięcia w zakresie skutków podatkowych. Przykładem tego jest brak rozróżnienia przez organy podatkowe i sądy administracyjne eksperymentów badawczych i leczniczych w zakresie konsekwencji podatkowych. Skutkiem takich błędów jest wyłączenie, w zdecydowanie liczbie przypadków, możliwości zastosowania zwolnienia w odniesieniu do tych usług.

---

<sup>46</sup> W praktyce problematyczna jest również kwestia medycyny estetycznej (operacje plastyczne, usługi kosmetyczne), pobieranie, przetwarzanie i przechowywanie materiału biologicznego, czy też rehabilitacja lecznicza.

Brak zrozumienia przesłanek analizowanego zwolnienia ma miejsce również w przypadku usług telemedycyny, gdzie uwidacznia się to mocniej ze względu na niejednorodność zarówno w orzeczeniach sądów administracyjnych, jak i interpretacjach organów podatkowych. Ponadto w części z nich wprowadzono ograniczenia w postaci kryterium formy, w jakiej ma być udzielona usługa medyczna, aby mogło znaleźć zastosowanie zwolnienie.

Mając na uwadze powyższe, wydaje się, że często określone wyroki bądź interpretacje determinowane są nie tylko brakiem właściwej wykładni i analizy przepisów, ale także postawą skrajnie fiskalną, co oddziałuje na system opieki medycznej, a ostatecznie na człowieka – pacjenta.

### Bibliografia

- Filar M., *Lekarskie prawo karne*, Kraków 2000.
- Iwańska B., „*Warunki prawne dopuszczalności przeprowadzania eksperymentów medycznych*”, [w:] Państwo i Prawo 2000/2 2,
- Majerowski S., Prokop D., Komentarz do art. 131 - 137 [w:] *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa. Komentarz* red. Namysłowski R., Prokop D., LEX 2012,
- Ochocka E., Malinowski D.M., *Zakres zwolnienia z VAT usług opieki medycznej*, [w:] *Przegląd Podatkowy 2011/7*,
- Sadowski K., *Ustawa o zawodach lekarza i lekarza dentystry. Komentarz*, red. Zielińska E., LEX 2014,
- Zoll A., *Granice legalności zabiegu medycznego*, [w:] *Prawo i Medycyna 1999/1*,
- Zygo K., Zygo B., Wysokiński P., Starzyk P., Węgrzyniak M., Kuśmierz K., *Formalno-prawne uwarunkowania rozwoju e-medycyny w Polsce*, [w:] *Medycyna Ogólna i Nauki o Zdrowiu 2016/22(3)*.

### Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest analiza świadczenia usług medycznych z punktu widzenia ich możliwości zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Autor skupia się na problemie interpretacji przesłanek przedmiotowego zwolnienia nie tylko na gruncie polskiej ustawy podatkowej, ale mając na względzie także dyrektywę Rady 2006/112/WE oraz orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE. Przywołane zostaną także orzeczenia polskich sądów administracyjnych oraz interpretacje indywidualne organów podatkowych. Dla lepszego zrozumienia kryteriów zwolnienia, autor ilustruje zagadnienie przykładem eksperymentów medycznych oraz telemedycyny, który sprawiają w praktyce największą wątpliwość.

SŁOWA KLUCZOWE: usługi medyczne, zwolnienie podatkowe, podatek od towarów i usług

### Summary

The purpose of this article is to analyze the provision of medical services from the point of view of their ability to exempt from tax on goods and services (the author focuses on the problem of interpretation of the grounds for the exemption not only under Polish tax law, but also in the Council Directive 2006/112 / EC and the jurisprudence of the Court of Justice of the EU. The decisions of Polish administrative courts and individual interpretations of tax authorities are also referred to. For a better understanding of the exemption criteria, the author illustrates the example of medical and telemedicine experiments, which in practice make the most doubts.

KEY WORDS: medical services, tax exemption, a goods and services tax

### Autor

---

Paweł Kołek, student V roku prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.