



Plock, dnia 18 lipca 2014 r.

MINISTER FINANSÓW
Organ upoważniony do wydawania interpretacji
DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W WARSZAWIE

IPPP3/443-512/14-2/MKw

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770, z późn. zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działający w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 27 maja 2014 r. (data wpływu 30 maja 2014 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie:

- stawki podatku dla wykonanych badań lekarskich dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i pracownika ochrony oraz bezrobotnego wykonanych w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony – **jest prawidłowe.**
- stawki podatku dla wykonanych badań psychologicznych dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i pracownika ochrony oraz bezrobotnego wykonanych w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony – **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 30 maja 2014 r. wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie opodatkowania badań lekarskich i psychologicznych dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i pracownika ochrony oraz bezrobotnego wykonane w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony.



Adres do korespondencji:
Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Plocku
ul. 1 Maja 10, | tel.: +48 24 262 54 07 | NIP: 525-10-07-278
09-402 Plock | fax: +48 24 262 93 19 | REGON: 001021100

www.kip.gov.pl
e-mail: bkip.plock@mz.mofnet.gov.pl

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Spółka z o.o. (dalej zwany: Wnioskodawca) jest podmiotem leczniczym w Plocku, który w dniu 15 kwietnia 2011 r., o działalności leczniczej i w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej zajmuje się świadczeniem m.in. usług z zakresu medycyny pracy. W ramach wykonywanych usług, Wnioskodawca zamierza rozpocząć wykonywanie usług z zakresu realizacji badań wstępnych, kontrolnych i okresowych pracowników ochrony w rozumieniu ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r., o ochronie osób i mienia (Dz. U. z 2005 r. Nr 145, poz. 1221, z późn. zm.). Wnioskodawca ma uprawnienia do przeprowadzania badań zarówno w stosunku do pracowników ochrony wpisanych na listę kwalifikowanych pracowników ochrony jak i kandydatów na wpis na ww. listę.

W związku z planowanym rozpoczęciem wykonywania usług w ww. zakresie, pojawiają się następujące zdarzenia przyszłe:

- 1) Pracownik wykonuje prace na stanowisku kierowcy. Zakład Pracy wystawia skierowanie na wykonanie badań z zakresu medycyny pracy dla tego pracownika w ramach badań okresowych. Ponadto, zakład pracy zamierza zatrudnić tego pracownika także na stanowisku pracownika ochrony. Pracownik ten nie jest jeszcze wpisany na listę kwalifikowanych pracowników ochrony. Zakład pracy wystawia jednocześnie skierowanie na wykonanie badań dla tego pracownika, które mają być wykorzystane w przyszłości zarówno jako podstawa do uzyskania wpisu na listę kwalifikowanych pracowników ochrony (art. 26 ust. 3 pkt 7 ustawy o ochronie mienia i osób) jak i jako wykonane w ramach medycyny pracy badanie wstępne dla pracownika ochrony. W przedstawionej sytuacji Wnioskodawca wydaje dwa zaświadczenia.
- 2) Zakład Pracy ma z Wnioskodawcą zawartą umowę na świadczenie usług w przedmiocie wykonywania badań w zakresie medycyny pracy. Zakład pracy kieruje do Wnioskodawcy pracownika nowo zatrudnionego na stanowisku pracownik ochrony. Pracownik jest skierowany do wykonania badań wstępnych na stanowisku pracownik ochrony. Pracownik ten jednocześnie ubiega się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony, powinien w związku z tym wykonać badania lekarskie i psychologiczne, o których mowa w art. 26 ust. 3 pkt 7 ustawy o ochronie osób i mienia.
- 3) Urząd Pracy kieruje do Wnioskodawcy bezrobotnego, który poszukuje pracy jako pracownik ochrony. Bezrobotny nie posiada wpisu na listę kwalifikowanych pracowników ochrony.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

- 1) W jaki sposób i przy zastosowaniu jakiej stawki podatku VAT Wnioskodawca powinien obciążyć zakład pracy za wykonane badania kontrolne pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i za badania wykonane dla pracownika ochrony?
- 2) Przy zastosowaniu jakiej stawki podatku VAT Wnioskodawca powinien obciążyć zakład pracy za wykonane badanie wstępne dla pracownika ochrony?
- 3) Jaką stawką podatku VAT należy obciążyć Urząd Pracy za kompleksowe badania dla bezrobotnego wykonane w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad. 1

Wnioskodawca obciąża Zakład Pracy zarówno opłatą za wykonane w ramach medycyny pracy badanie kontrolne pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy jak i opłatą za wykonane badanie pracownika ochrony. Zarówno w przypadku badania okresowego w ramach medycyny pracy pracownika - kierowcy, jak i w przypadku opłaty za badanie pracownika ochrony, Wnioskodawca jest zwolniony z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Ad. 2

Wnioskodawca obciąża Zakład Pracy opłatą za wykonane w ramach medycyny pracy badanie wstępne pracownika ochrony z zastosowaniem zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Ad. 3

Wnioskodawca obciąża Urząd Pracy opłatą za wykonane w ramach medycyny pracy badanie wstępne pracownika ochrony z zastosowaniem zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT. Badanie wykonane jest w celu profilaktyki zdrowotnej pracownika.

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 26 ust. 3 pkt 7 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r., o ochronie osób i mienia (dalej: u.o.o.m.), na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej wpisuje się osobę, która posiada zdolność fizyczną i psychiczną do wykonywania zadań, stwierdzoną orzeczeniami lekarskim i psychologicznym, których ważność nie upłynęła.

Zgodnie z art. 32 u.o.o.m., badania lekarskie i psychologiczne osób wpisanych na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej przeprowadza się co 3 lata lub w okresach krótszych niż 3 lata:

- 1) jeżeli w orzeczeniu lekarskim lub psychologicznym wskazano krótszy termin następnego badania niż 3 lata;
- 2) po okresie niezdolności do pracy spowodowanej chorobą trwającą dłużej niż 6 miesięcy;
- 3) na wniosek pracodawcy lub właściwego komendanta wojewódzkiego Policji - w razie uzasadnionego podejrzenia utraty zdolności fizycznej i psychicznej do wykonywania zadań.

Zgodnie z art. 33 ust. 1 u.o.o.m., badania lekarskie i psychologiczne osoby ubiegającej się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej lub posiadającej taki wpis przeprowadza się na wniosek tej osoby, z zastrzeżeniem przypadków, o których mowa w art. 32 pkt 3 i art. 33a ust. 3.

Zgodnie z art. 33a ust. 2 i 3 u.o.o.m., opłaty za badania lekarskie i psychologiczne, którym jest obowiązana poddać się osoba ubiegająca się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej, oraz za badania lekarskie i psychologiczne, którym jest obowiązana poddać się osoba posiadająca taki wpis, a także wydane na ich podstawie orzeczenia, ponosi osoba poddana badaniu, a w odniesieniu do pracowników, pracodawca zatrudniający tę osobę.

Badania lekarskie i psychologiczne, którym jest obowiązana poddać się osoba, ubiegająca się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej, oraz badania lekarskie i psychologiczne, którym jest obowiązana poddać się osoba posiadająca taki wpis, w stosunku do pracowników przeprowadza się na podstawie skierowania wydanego przez pracodawcę, a orzeczenie lekarskie wydane na podstawie badań lekarskich, w obu przypadkach, traktuje się jako orzeczenie, o którym mowa w art. 229 § 4 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy.

Zgodnie z ww. art. 229 § 4 k.p., pracodawca nie może dopuścić do pracy pracownika bez aktualnego orzeczenia lekarskiego stwierdzającego brak przeciwwskazań do pracy na określonym stanowisku.

Tym samym, uznać należy, że orzeczenia lekarskie wydawane na podstawie przepisów ustawy o ochronie osób i mienia, zarówno dla osoby ubiegającej się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony, jak i osób już wpisanych na tę listę, jest orzeczeniem lekarskim stwierdzającym brak przeciwwskazań do pracy na określonym stanowisku. Badania te traktowane są zatem jak badania wykonywane w ramach profilaktycznej opieki zdrowotnej pracownika, szczególnie uregulowanych w przepisach kodeksu pracy i wydanych na jego podstawie rozporządzeniach. Badanie te, będące badaniami profilaktycznymi, służą przede wszystkim ochronie zdrowia pracownika (przyszłego lub aktualnego). Są to zatem usługi podejmowane w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce zdrowotnej pracowników. Nie można w tym miejscu pomijać specyfiki pracy pracownika ochrony. Po pierwsze, pracownik ten ma kontakt z bronią jego praca wymaga sprawności fizycznej, spostrzegawczości oraz zwiększonej odporności na stres. Nie ulega zatem wątpliwości, że badania, o których mowa w przywołanych wyżej przepisach, mają w szczególności na celu stwierdzenie braku przeciwwskazań do wykonywania tej pracy przez osoby, których stan zdrowia nie pozwalałby na wykonywanie pracy, lub wobec których istniałoby zagrożenie, że wykonywanie tej pracy mogłoby pogorszyć stan jego zdrowia. Niewątpliwie zatem działania te określić można jako działania profilaktyczne.

Co więcej, osoby w opisanych zdarzeniach przyszłych poddawane są badaniom profilaktycznym, tj. badaniom wstępnym, okresowym, kontrolnym, przeprowadzanym w ramach realizacji obowiązków stron stosunku pracy, o których stanowi art. 229 Kodeksu pracy. Jak wskazano wyżej, pracownicy kierowani są na badania przez pracodawcę - Zakład pracy. Usługi te - badanie psychologiczne, jak i lekarskie - wykonywane są na koszt pracodawcy, który kieruje pracownika do lekarza medycyny pracy, uprawnionego do badań profilaktycznych i stwierdzania istnienia przeciwwskazań do wykonywania pracy pracownika ochrony.

W konsekwencji, należy uznać, że usługi te, tj. wykonywanie badań lekarskich i psychologicznych pracowników, na podstawie skierowania pracodawcy, dla osób starających się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony jak i osób już wpisanych na tę listę

i wykonujących pracę w ochronie, podlegają zwolnieniu z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt. 18 ustawy o VAT, usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o służbie medycyny pracy (Dz. U. z 2004 r. Nr 125, poz. 1317, z późn. zm.), w celu ochrony zdrowia pracujących przed wpływem niekorzystnych warunków środowiska pracy i sposobem jej wykonywania oraz sprawowania profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi, w tym kontroli zdrowia pracujących, tworzy się służbę medycyny pracy.

Ponadto, ustawodawca w art. 1 ust. 2 ustawy o służbie medycyny pracy dodaje, że systematyczna kontrola zdrowia pracujących, prowadzona także w celu aktywnego oddziaływania na poprawę warunków pracy przez pracodawcę i ograniczania w ten sposób ryzyka zawodowego, obejmuje procedury i badania służące ocenie zdrowia pracujących ukierunkowanej na identyfikowanie tych elementów stanu zdrowia, które pozostają w związku przyczynowym z warunkami pracy.

A zatem sam Ustawodawca wskazuje, że tzw. „medycyna pracy” wykonywana jest „w celu ochrony zdrowia” i „sprawowania profilaktycznej opieki zdrowotnej”, ponadto zaznacza, że badanie te służą: „ocenie zdrowia pracujących ukierunkowanej na identyfikowanie tych elementów stanu zdrowia, które pozostają w związku przyczynowym z warunkami pracy”. Są to zatem usługi bezpośrednio związane z ochroną zdrowia, profilaktyką zdrowia, sprawdzeniem jego stanu na okoliczność nie tylko dopuszczalności do wykonywania pracy, ale i wykrywalności schorzeń.

Ponadto, usługi w zakresie medycyny pracy z całą pewnością mieszczą się także w pojęciu usług wykonywanych w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze, o których mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 217, z późn. zm.), działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych.

Zgodnie z ust. 2 ww. artykułu, działalność lecznicza może również polegać na:

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

W orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości zaliczenie badań w zakresie medycyny pracy do usług medycznych służących profilaktyce i w konsekwencji podlegających zwolnieniu z VAT. W jednym z ostatnich orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazano, że jeśli usługi są świadczone w ramach profilaktyki medycyny pracy, przysługują im zwolnienie z podatku VAT (Wyrok NSA z dnia 23 lipca 2013 i FSK 1350/12).

Co więcej, w najnowszych orzeczeniach, Sądy Administracyjne wskazują, że także badania psychologiczne wykonywane w ramach medycyny pracy podlegają zwolnieniu z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT. Tak m.in. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 czerwca 2012 r. (I SA/Bk 134/12) Badania psychologiczne przeprowadzane w ramach wstępnych, okresowych bądź kontrolnych badań z zakresu medycyny pracy spełniają cel profilaktyczny, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18-19 ustawy o VAT i jako mieszczące się w pojęciu usług w zakresie opieki medycznej podlegają zwolnieniu z opodatkowania VAT, a także Wyrok NSA z dnia 23 lipca 2013 r. I FSK 1350/12. Badania psychologiczne są częścią badań wstępnych, kontrolnych i okresowych wykonywanych przez medycynę pracy. Katalog badań profilaktycznych medycyny pracy nie ma charakteru zamkniętego. Jeśli badania psychologiczne były do nich włączone, to podlegają zwolnieniu z VAT.

Zgodnie z § 7 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 19 grudnia 2013 r., w sprawie badań lekarskich i psychologicznych osób ubiegających się o wpis lub posiadających wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej (Dz. U. z 2013 poz. 1715), maksymalne stawki opłat za badania lekarskie i psychologiczne, w tym za badania przeprowadzane w trybie odwołania, osoby ubiegającej się o wpis i osoby posiadającej wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej wynoszą:

- 1) 250 zł - za badanie lekarskie;
- 2) 100 zł - za badanie psychologiczne.

Stosownie do § 7 ust. 2 ww. rozporządzenia, stawki opłat, o których mowa ust. 1, za badania lekarskie i psychologiczne wykonywane przez podatników podatku od towarów i usług, zobowiązanych do rozliczenia podatku, podwyższa się odpowiednio o kwotę tego podatku.

W konsekwencji, należy uznać, że Wnioskodawca, wykonując usługi z zakresu medycyny pracy w postaci badań dla pracowników ochrony skierowanych na badania przez pracodawcę, w związku ze zwolnieniem tych usług z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT, jako usług z medycznych służących profilaktyce, wykonywanych przez podmioty lecznicze, nie jest z tytułu świadczonych usług zobowiązany do rozliczenia podatku i w konsekwencji, nie jest obowiązany do podwyższenia kwot za badania lekarskie o kwotę podatku.

Podsumowanie

Ad. 1

Wnioskodawca obciąża Zakład Pracy zarówno opłatą za wykonane w ramach medycyny pracy badanie kontrolne pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy jak i opłatą za wykonane badania pracownika ochrony. Zarówno w przypadku badania okresowego w ramach medycyny pracy pracownika kierowcy, jak i w przypadku opłaty za badanie pracownika ochrony, Wnioskodawca jest zwolniony z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT. Badanie wykonane jest bowiem na podstawie skierowania pracodawcy, ma na celu profilaktykę zdrowotną pracownika.

Ad. 2

Wnioskodawca obciąża Zakład Pracy opłatą za wykonane w ramach medycyny pracy badanie wstępne pracownika ochrony z zastosowaniem zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT. Badanie wykonane jest bowiem na podstawie skierowania pracodawcy, ma na celu profilaktykę zdrowotną pracownika.

Ad. 3

Wnioskodawca obciąża Urząd Pracy opłatą za wykonane w ramach medycyny pracy badanie wstępne pracownika ochrony z zastosowaniem zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT. Badanie wykonane jest w celu profilaktyki zdrowotnej pracownika.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest:

- **prawidłowe** - w zakresie stawki podatku dla wykonanych badań lekarskich dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i pracownika ochrony oraz bezrobotnego wykonanych w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony;
- **nieprawidłowe** - w zakresie stawki podatku dla wykonanych badań psychologicznych dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i pracownika ochrony oraz bezrobotnego wykonanych w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony.

W myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Zgodnie z art. 7 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Z przedstawionego zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca jest podmiotem leczniczym i w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej zajmuje się świadczeniem m.in. usług z zakresu medycyny pracy. Wnioskodawca zamierza rozpocząć wykonywanie usług z zakresu realizacji badań wstępnych, kontrolnych i okresowych pracowników ochrony. Wnioskodawca posiada uprawnienia do przeprowadzania badań zarówno w stosunku do pracowników ochrony wpisanych na listę kwalifikowanych pracowników ochrony jak i kandydatów na wpis na ww. listę. W związku z planowanym rozpoczęciem wykonywania usług w ww. zakresie, pojawiają się następujące zdarzenia przyszłe:

- 1) Pracownik wykonuje prace na stanowisku kierowcy. Zakład Pracy wystawia skierowanie na wykonanie badań z zakresu medycyny pracy dla tego pracownika w ramach badań okresowych. Ponadto, zakład pracy zamierza zatrudnić tego pracownika także na

stanowisku pracownika ochrony. Pracownik ten nie jest jeszcze wpisany na listę kwalifikowanych pracowników ochrony. Zakład pracy wystawia jednocześnie skierowanie na wykonanie badań dla tego pracownika, które mają być wykorzystane w przyszłości zarówno jako podstawa do uzyskania wpisu na listę kwalifikowanych pracowników ochrony (art. 26 ust. 3 pkt 7 ustawy o ochronie mienia i osób) jak i jako wykonane w ramach medycyny pracy badanie wstępne dla pracownika ochrony. W przedstawionej sytuacji Wnioskodawca wydaje dwa zaświadczenia.

- 2) Zakład Pracy ma z Wnioskodawcą zawartą umowę na świadczenie usług w przedmiocie wykonywania badań w zakresie medycyny pracy. Zakład pracy kieruje do Wnioskodawcy pracownika nowo zatrudnionego na stanowisku pracownik ochrony. Pracownik jest skierowany do wykonania badań wstępnych na stanowisku pracownik ochrony. Pracownik ten jednocześnie ubiega się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony; powinien w związku z tym wykonać badania lekarskie i psychologiczne, o których mowa w art. 26 ust. 3 pkt 7 ustawy o ochronie osób i mienia.
- 3) Urząd Pracy kieruje do Wnioskodawcy bezrobotnego, który poszukuje pracy jako pracownik ochrony. Bezrobotny nie posiada wpisu na listę kwalifikowanych pracowników ochrony.

Na tle tak przedstawionego opisu sprawy Wnioskodawca powziął wątpliwości w zakresie możliwości zastosowania zwolnienia z opodatkowania wykonanych badań lekarskich i psychologicznych dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy oraz pracownika ochrony, a także bezrobotnego wykonanego w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony.

Stawka podatku, stosownie do art. 41 ust. 1 wynosi 22%, z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 199 ust. 7, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1. Jednocześnie, na mocy art. 146a pkt 1 ustawy, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r., do dnia 31 grudnia 2016 r., z zastrzeżeniem art. 146f stawka podatku, o której mowa w art. 41 ust. 1 i 13, art. 109 ust. 2 i art. 110, wynosi 23%.

Jednakże zarówno w treści ustawy jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi bądź zwolnienie od podatku.

I tak, na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy, zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze.

Powyższe przepisy stanowią implementację do polskiego porządku prawnego przepisu art. 132 ust. 1 lit. b) Dyrektywy 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r., w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347), zgodnie z którym zwolnieniu od podatku przez państwa członkowskie podlegają opieka szpitalna i medyczna oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach społecznych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze.

Na mocy art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy z 15 kwietnia 2011 r., o działalności leczniczej (Dz. U. z 2013 r., poz. 217, z późn. zm.), podmiot leczniczy nie będący przedsiębiorcą to podmiot leczniczy wymieniony w art. 4 ust. 1 pkt 2 i 3.

Z kolei, na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 5 ww. ustawy, podmiot wykonujący działalność leczniczą to podmiot leczniczy, o którym mowa w art. 4, oraz lekarz lub pielęgniarz wykonujący zawód w ramach działalności leczniczej jako praktykę zawodową, o której mowa w art. 5.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ww. ustawy, przez świadczenie zdrowotne należy rozumieć działania służące zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia lub przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania.

W świetle art. 3 ust. 1 cyt. wyżej ustawy, działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych. Natomiast, w myśl ust. 2 przytoczonego wyżej artykułu, działalność lecznicza może również polegać na:

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

W myśl art. 4 ust. 1 pkt 1 omawianej ustawy, podmiotami leczniczymi są przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r., o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.) we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

Należy zaznaczyć, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE wskazuje, że pojęcia dotyczące zwolnień należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika.

Jeśli chodzi o szczególności o zwolnienie przewidziane w art. 132 Dyrektywy, to z orzecznictwa wynika, że pojęcie „opieka medyczna” dotyczy świadczeń medycznych, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości, leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia. Cel usługi medycznej określa, czy powinna ona korzystać ze zwolnienia; jeżeli z kontekstu wynika, że jej głównym celem nie jest ochrona, utrzymanie bądź przywrócenie zdrowia, lecz inny cel, to wówczas zwolnienie nie będzie miało zastosowania. Innymi słowy aby podlegać zwolnieniu świadczenie powinno mieć cel terapeutyczny, tym samym liczy się nie charakter usługi, ale jej cel.

Zdefiniowanie w przepisach art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy, zakresu zwolnienia poprzez zawężenie go wyłącznie do usług opieki medycznej służących profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia odpowiada co do zasady używanym przez Trybunał Sprawiedliwości UE określeniom „postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz, w zakresie, w jakim jest to możliwe, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych”. Ponadto, z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE wynika, że ze zwolnienia mogą

korzystać również usługi medyczne realizowane w celach profilaktycznych (wyrok w sprawie Unterperntinger, C-212/01, pkt 40).

Pomocnym w zrozumieniu charakteru zwolnienia od podatku VAT usług w zakresie ochrony zdrowia, jest bogate orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE, który przykładowo w sprawie Peter d'Ambrumenil Dispute Resolution Services Ltd, (C-307/01, pkt 60), wyraźnie wskazał, że to właśnie cel świadczenia usługi medycznej wyznacza to, czy powinna ona zostać zwolniona od podatku. Dlatego też, jeśli z okoliczności w jakich świadczona jest usługa medyczna wynika, że jej głównym celem nie jest ochrona, w tym zachowanie, jak i odratowanie ludzkiego zdrowia, a jest nim dostarczenie wiadomości specjalnych potrzebnych dla podjęcia decyzji, która będzie miała prawne konsekwencje, usługa ta nie podlega zwolnieniu z art. 13A(1)(c) Szóstej Dyrektywy.

Zgodnie z pkt 61 ww. wyroku, gdy usługa medyczna polega na sporządzeniu specjalistycznego raportu medycznego, oczywistym jest to, że dla wykonania tej usługi konieczne są specjalistyczne kwalifikacje i wiedza medyczna osoby oraz to, że może łączyć się z czynnościami typowymi dla zawodu medycznego, takimi jak badanie pacjenta czy analiza medycznej historii, wówczas głównym celem tej usługi nie jest ochrona, w tym zachowanie, jak i odratowanie zdrowia osoby, do której raport się odnosi. Taka usługa, której celem jest dostarczenie odpowiedzi na pytania postawione w zleceniu sporządzenia raportu, jest wykonywana w celu umożliwienia osobie trzeciej podjęcia decyzji pociągającej za sobą prawne konsekwencje dla osoby zainteresowanej lub innych osób. Prawda jest to, że taki specjalistyczny medyczny raport może być sporządzony na żądanie osoby zainteresowanej i może pośrednio przyczynić się do ochrony zdrowia tej osoby poprzez wykrycie nowego problemu zdrowotnego lub poprzez skorygowanie wcześniejszej diagnozy, jednakże główny cel każdej usługi tego typu polega na spełnieniu prawnego lub umownego warunku wymaganego przez inne podmioty w ramach procesu podejmowania określonych decyzji. Taka usługa medyczna nie może korzystać ze zwolnienia z art. 13A(1)(c).

Ponadto, w myśl pkt 64 wyroku w sprawie C-307/01, gdy zaświadczenie o stanie zdrowia jest wymagane przez osobę trzecią jako warunek poprzedzający wykonywanie przez osobę zainteresowaną określonej działalności zawodowej lub wykonywanie określonej czynności zależnej od pełnej fizycznej zdolności tej osoby, głównym celem tej usługi świadczonej przez lekarza jest dostarczenie osobie trzeciej elementu koniecznego dla podjęcia określonej decyzji. Taka usługa medyczna nie ma zasadniczo na celu ochrony zdrowia osób, które zamierzają wykonywać określone rodzaje działalności, nie może więc być objęta zwolnieniem z art. 13A(1)(c).

Należy zauważyć, że ustawa z dnia 22 sierpnia 1997 r., o ochronie osób i mienia (Dz. U. z 2005 r. Nr 145, poz. 1221, z późn. zm.), reguluje zasady prowadzenia usług ochrony osób i mienia oraz określa wymagane kwalifikacje i uprawnienia pracowników ochrony.

I tak, w myśl art. 3 pkt 1 tej ustawy, ochrona osób i mienia realizowana jest w formie bezpośredniej ochrony fizycznej:

- a) stałej lub doraźnej,
- b) polegającej na stałym dozorze sygnałów przesyłanych, gromadzonych i przetwarzanych w elektronicznych urządzeniach i systemach alarmowych,

- c) polegającej na konwojowaniu wartości pieniężnych oraz innych przedmiotów wartościowych lub niebezpiecznych.

Zgodnie z art. 26 ust. 1 ww. ustawy, wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej uprawnia do wykonywania czynności, o których mowa w art. 3 pkt 1 (...).

Stosownie do art. 26 ust. 3 pkt 7 cyt. ustawy, na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej wpisuje się osobę, która posiada zdolność fizyczną i psychiczną do wykonywania zadań, stwierdzoną orzeczeniami lekarskim i psychologicznym, których ważność nie upłynęła.

Art. 32 ww. ustawy stanowi, że badania lekarskie i psychologiczne osób wpisanych na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej przeprowadza się co 3 lata lub w okresach krótszych niż 3 lata:

- 1) jeżeli w orzeczeniu lekarskim lub psychologicznym wskazano krótszy termin następnego badania niż 3 lata;
- 2) po okresie niezdolności do pracy spowodowanej chorobą trwającą dłużej niż 6 miesięcy;
- 3) na wniosek pracodawcy lub właściwego komendanta wojewódzkiego Policji - w razie uzasadnionego podejrzenia utraty zdolności fizycznej lub psychicznej do wykonywania zadań.

Zgodnie z art. 33 ust. 4 tej ustawy, do przeprowadzania badań lekarskich osób ubiegających się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej lub posiadających taki wpis oraz wydawania orzeczeń lekarskich, o których mowa w art. 26 ust. 3 pkt 7, uprawniony jest lekarz, który posiada:

- 1) uprawnienie do wykonywania badań, o których mowa w art. 229 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. - Kodeks pracy;
- 2) dodatkowe kwalifikacje wymagane do przeprowadzania badań lekarskich uzyskane zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 15 ust. 7 ustawy o broni i amunicji.

Natomiast, zgodnie z art. 33a ust. 1, do przeprowadzania badań psychologicznych osób ubiegających się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej lub posiadających taki wpis oraz wydawania orzeczeń psychologicznych, o których mowa w art. 26 ust. 3 pkt 7, jest uprawniony psycholog, który posiada:

- 1) dyplom ukończenia studiów wyższych z zakresu psychologii;
- 2) dodatkowe kwalifikacje wymagane do przeprowadzania badań psychologicznych, uzyskane zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 15 ust. 7 ustawy o broni i amunicji;
- 3) co najmniej pięcioletni staż pracy w zawodzie, przy czym co najmniej przez 2 lata w ostatnim pięcioletniu wykonywał usługi psychologiczne w zakresie diagnozowania, orzekania lub opiniowania psychologicznego.

Ponadto, co istotne w analizowanej sprawie, w art. 33a ust. 3 omawianej ustawy wskazano, że badania lekarskie i psychologiczne, którym jest obowiązana poddać się osoba, ubiegająca się o wpis na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej, oraz badania lekarskie i psychologiczne, którym jest obowiązana poddać się osoba posiadająca taki wpis, w stosunku do pracowników przeprowadza się na podstawie skierowania wydanego przez pracodawcę,

a orzeczenie lekarskie wydane na podstawie badań lekarskich, w obu przypadkach, traktuje się jako orzeczenie, o którym mowa w art. 229 § 4 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy.

Ze wskazanego art. 229 § 4 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94) zawartego w rozdziale VI tej ustawy „Profilaktyczna ochrona zdrowia” wynika, że pracodawca nie może dopuścić do pracy pracownika bez aktualnego orzeczenia lekarskiego stwierdzającego brak przeciwwskazań do pracy na określonym stanowisku.

Należy zauważyć, że jak słusznie wskazał Wnioskodawca, w wyniku nowelizacji ustawy o ochronie osób i mienia (art. 33a ust. 3) badania lekarskie, o których mowa we wniosku, wykonywane przez Wnioskodawcę, należy traktować na równi z badaniami wykonywanymi na podstawie przepisów kodeksu pracy (wstępnymi, okresowymi, kontrolnymi), na podstawie których wydaje się orzeczenie lekarskie stwierdzające brak przeciwwskazań do pracy na określonym stanowisku. Oznacza to, że badania lekarskie wykonywane przez Wnioskodawcę będą związane z obowiązkiem, jaki wynika z przepisów kodeksu pracy, dotyczącym monitorowania stanu zdrowia pracowników.

W myśl art. 229 § 1 Kodeksu pracy, wstępnym badaniom lekarskim podlegają:

- 1) osoby przyjmowane do pracy,
- 2) pracownicy młodociani przenoszeni na inne stanowiska pracy i inni pracownicy przenoszeni na stanowiska pracy, na których występują czynniki szkodliwe dla zdrowia lub warunki uciążliwe.

Badaniom wstępnym nie podlegają jednak osoby przyjmowane ponownie do pracy u danego pracodawcy na to samo stanowisko lub na stanowisko o takich samych warunkach pracy, na podstawie kolejnej umowy o pracę zawartej w ciągu 30 dni po rozwiązaniu lub wygaśnięciu poprzedniej umowy o pracę z tym pracodawcą.

Zgodnie z § 2 ww. artykułu, pracownik podlega okresowym badaniom lekarskim. W przypadku niezdolności do pracy trwającej dłużej niż 30 dni, spowodowanej chorobą, pracownik podlega ponadto kontrolnym badaniom lekarskim w celu ustalenia zdolności do wykonywania pracy na dotychczasowym stanowisku.

Stosownie do § 3 ww. artykułu, okresowe i kontrolne badania lekarskie przeprowadza się w miarę możliwości w godzinach pracy. Za czas niewykonywania pracy w związku z przeprowadzanymi badaniami pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia, a w razie przejazdu na te badania do innej miejscowości przysługują mu należności na pokrycie kosztów przejazdu według zasad obowiązujących przy podróżach służbowych.

Zgodnie z § 6 ww. artykułu, badania, o których mowa w § 1, 2 i 5, są przeprowadzane na koszt pracodawcy. Pracodawca ponosi ponadto inne koszty profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracownikami, niezbędnej z uwagi na warunki pracy.

Zgodnie z art. 236 omawianej ustawy, pracodawca jest obowiązany systematycznie analizować przyczyny wypadków przy pracy, chorób zawodowych i innych chorób związanych z warunkami środowiska pracy i na podstawie wyników tych analiz stosować właściwe środki zapobiegawcze.

Inytucją właściwą do realizowania zadań z zakresu sprawowania profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi, w szczególności przez wykonywanie badań wstępnych, okresowych i kontrolnych przewidzianych w Kodeksie pracy jest służba medycyny pracy (art. 6 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r., o służbie medycyny pracy (Dz. U. z 2004 r. Nr 125, poz. 1317, z późn. zm.).

W ww. ustawie o służbie medycyny pracy zawarte są regulacje dotyczące badań lekarskich pracowników.

Zgodnie z art. 1 tej ustawy, w celu ochrony zdrowia pracujących przed wpływem niekorzystnych warunków środowiska pracy i sposobem jej wykonywania oraz sprawowania profilaktycznej opieki zdrowotnej nad pracującymi, w tym kontroli zdrowia pracujących, tworzy się służbę medycyny pracy.

Ponadto, ustawodawca w art. 1 ust. 2 ww. ustawy dodaje, że systematyczna kontrola zdrowia pracujących, prowadzona także w celu aktywnego oddziaływania na poprawę warunków pracy przez pracodawcę i ograniczania w ten sposób ryzyka zawodowego, obejmuje procedury i badania służące ocenie zdrowia pracujących ukierunkowanej na identyfikowanie tych elementów stanu zdrowia, które pozostają w związku przyczynowym z warunkami pracy.

Należy podkreślić, że przepisy ww. ustawy o służbie medycyny pracy, tak jak w przypadku przepisów kodeksu pracy, zaliczają wykonywanie badań lekarskich pracowników (zarówno wstępnych, okresowych jak i kontrolnych) do „profilaktycznej opieki zdrowotnej”.

Profilaktyka zdrowotna obejmuje działania mające na celu zapobieganie chorobom bądź innemu niekorzystnemu zjawisku zdrowotnemu przed jej rozwinięciem, poprzez ich wczesne wykrycie i leczenie. Ma ona również na celu zahamowanie postępu lub powikłań już istniejącej choroby, czy też zapobieganie powstawaniu niekorzystnych wzorów zachowań społecznych, które przyczyniają się do podwyższania ryzyka choroby.

Należy w tym zakresie przypomnieć, że nawet jeżeli „opiece medycznej” powinien przyświecać cel terapeutyczny, to jednak niekoniecznie dowodzi to tego, że należy nadać terapeutycznemu celowi świadczenia szczególnie wąskie znaczenie. W rzeczywistości nawet jeżeli w pewnych przypadkach okaże się, że osoby poddane badaniom lub innym zabiegom lekarskim o charakterze zapobiegawczym nie cierpią z powodu jakiegokolwiek choroby lub zaburzeń zdrowia, to badania te mogą przyczynić się do utrzymywania dobrego stanu zdrowia ludzi, ponieważ, podobnie jak w przypadku wszelkich świadczeń medycznych wykonywanych zapobiegawczo, ich celem jest poddanie pacjentów obserwacji i badaniom zanim zaistnieje konieczność poddania ich diagnozie, leczeniu czy też wyleczeniu z ewentualnej choroby.

W ramach profilaktycznej opieki medycznej nie jest diagnozowana żadna choroba i nie jest wykonywana żadna czynność terapeutyczna sensu stricto. Centralnym jej elementem jest obserwacja i badanie pacjenta właśnie w celu uniknięcia konieczności przyszłego diagnozowania i leczenia ewentualnych chorób.

Wykonanie badań medycznych stanowi integralną część opieki medycznej nad pacjentem, bez której nie może oczywiście być mowy o ochronie, w tym o utrzymaniu bądź przywróceniu dobrego stanu zdrowia osób. Innymi słowy opieka medyczna w rozumieniu zespołu czynności funkcjonalnie skierowanych na utrzymanie bądź przywrócenie dobrego stanu zdrowia stanowi ciąg czynności, których celem jest utrzymanie bądź przywrócenie dobrego stanu zdrowia, obejmujący na wstępie czynności polegające na obserwacji i badaniu, a następnie ewentualnie na diagnozie i leczeniu.

W tym też znaczeniu badania lekarskie wykonywane przez Wnioskodawcę, które umożliwiają zapobieganie i wykrywanie chorób, a także monitorowanie stanu zdrowia wymienionych osób, zawierają się w pojęciu opieki medycznej w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy.

W tym miejscu należy wskazać, że zwolnienie określone w tym przepisie ma charakter przedmiotowo-podmiotowy. Co oznacza, że zwolnieniu od podatku podlega określony rodzaj usług wykonywanych przez zdefiniowany krąg podmiotów. Stąd też w cyt. przepisie wskazano, jaki rodzaj usług podlega zwolnieniu (usługi opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane), oraz zdefiniowano krąg podmiotów wykonujących te usługi (podmioty lecznicze).

Z opisu sprawy wynika, że w zakresie realizacji badań wstępnych, kontrolnych i okresowych pracowników ochrony Wnioskodawca wypełniła zarówno przesłankę o charakterze podmiotowym uprawniającą do zastosowania zwolnienia – jest podmiotem leczniczym, jak również przesłankę o charakterze przedmiotowym – świadczone przez Wnioskodawcę usługi realizacji ww. badań, których celem jest stwierdzenie istnienia bądź nieistnienia przeciwwskazań do wpisania osób na listę kwalifikowanych pracowników ochrony fizycznej – jako tożsame z badaniami wykonywanymi na podstawie kodeksu pracy - służą profilaktyce zdrowotnej. Ma to wyraz w obserwacji i badaniu pacjenta w celu uniknięcia konieczności przyszłego leczenia chorób. Można zatem stwierdzić, że w tej sytuacji usługi medyczne świadczone są w celach profilaktycznych.

W konsekwencji, z tych względów, a także z uwagi na to, że na podstawie art. 33a ust. 3 znowelizowanej ustawy o ochronie osób i mienia wykonywane przez Wnioskodawcę badania lekarskie i wydane na ich podstawie zaświadczenia lekarskie są tożsame z badaniami wykonywanymi na podstawie przepisów kodeksu pracy i wydanym na tej podstawie orzeczeniem (są związane z obowiązkiem, jaki wynika z tych przepisów, dotyczącym monitorowania stanu zdrowia pracowników), do badań lekarskich ma zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy, że wykonane badania lekarskie dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i pracownika ochrony oraz bezrobotnego wykonane w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony korzystają ze zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy, należało uznać za **prawidłowe**.

Z kolei, w odniesieniu do wykonywanych w przyszłości badań psychologicznych dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i pracownika ochrony oraz bezrobotnego wykonane w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony, należy zauważyć, że

art. 33a ust. 3 ustawy o ochronie fizycznej - w przeciwieństwie do badań lekarskich - nie traktuje badań psychologicznych i wydanego na ich podstawie orzeczenia na równi z badaniami wykonywanymi na podstawie przepisów kodeksu pracy (wstępny, okresowy, kontrolny), na podstawie których wydaje się orzeczenie lekarskie stwierdzające brak przeciwwskazań do pracy na określonym stanowisku. Zatem, należy uznać, że badania psychologiczne wykonywane przez Wnioskodawcę nie będą związane z obowiązkiem, jaki wynika z przepisów kodeksu pracy, dotyczącym monitorowania stanu zdrowia pracowników.

Tym samym, badania psychologiczne wykonywane przez Wnioskodawcę nie będą miały związku z profilaktyką, a będą służyły ocenie zdolności i predyspozycji psychologicznych pacjenta do wykonywania zawodu pracownika ochrony i będą miały za zadanie ustalenie istnienia lub braku przeciwwskazań do wykonywania tego zawodu. Ich celem nie będzie zapobieganie i wykrywanie chorób, czy monitorowanie stanu zdrowia pracowników, w związku z czym nie będą zawierały się w pojęciu opieki medycznej w rozumieniu art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy.

Zatem, dla wykonanych badań psychologicznych nie będzie miało zastosowania zwolnienie od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy. W konsekwencji, będą one podlegały opodatkowaniu według stawki podatku w wysokości 23% na mocy art. 41 ust. 1 w zw. art. 146a pkt 1 ustawy.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy, że wykonane badania psychologiczne dla pracownika zatrudnionego na stanowisku kierowcy i pracownika ochrony oraz bezrobotnego wykonane w związku z uzyskaniem licencji pracownika ochrony, korzystają ze zwolnienia z podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy, należało uznać za **nieprawidłowe**.

W odniesieniu do powołanych przez Wnioskodawcę orzeczeń należy zauważyć, że zostrzy wydane w stanie prawnym prawnym obowiązującym do końca 2013 r. tj. do dnia zmiany ustawy o ochronie osób i mienia. W związku z tym, nie mogą stanowić podstawy przy rozstrzygnięciu w opisaną sprawę.

Niemniej jednak, jak zauważył NSA w wyroku z dnia 23 lipca 2013 r., sygn. I FSK 1350/12 „zakres zwolnień należy interpretować z wykorzystaniem treści przepisów prawa unijnego i krajowego oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE. Jak wskazał Sąd w ww. orzeczeniu „(...) zasadniczą kwestią, mającą znaczenie dla podjęcia rozstrzygnięcia w kwestii zwolnienia z podatku VAT usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 18 i 19 u.p.t.u., jest cel wykonywanych usług medycznych, Sąd pragnie zauważyć zatem, że niezbędne jest ustalenie kontekstu w jakim usługi te są wykonywane, tak aby móc ocenić, czy ich celem jest ochrona zdrowia pojęta także jako profilaktyka (patrz wskazywany przez organ wyrok TS z dnia 20 listopada 2003 r., w sprawie C 212-01)”.

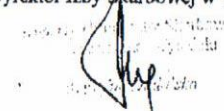
Ponadto, stanowisko Organu znajduje również potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych. I tak, w wyroku WSA w Białymstoku z dnia 11 października 2011 r. sygn. akt I SA/Bk 286/11, sąd stwierdził że: „(...) zgodnie z wolą ustawodawcy, zwolnione są tylko usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Zdaniem Sądu, jeżeli zatem dana usługa służy bezpośrednio innemu celom, to nie jest objęta zwolnieniem.”

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. 2012, poz. 270, z późn. zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Warszawie Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Płocku, ul. 1-go Maja 10, 09-402 Płock.

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie



Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik II Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie;
- 3) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie;
- 4) aa.