



Warszawa, dnia 01 lipca 2019 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PT1.055.1.2019.229

Pan
Bartłomiej Chmielowiec

Rzecznik Praw Pacjenta

Szanowny Panie Rzeczniku,

w nawiązaniu do pisma RzPP-DPR-WPL.420.11.2019.TM z 8 kwietnia 2019 r. w sprawie opodatkowania VAT udostępniania dokumentacji medycznej przez podmioty udzielające świadczeń zdrowotnych, uprzejmie informuję:

Zgodnie z art. 26 ust. 1 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta¹ (dalej: u.p.p.) podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych udostępnia dokumentację medyczną pacjentowi lub jego przedstawicielowi ustawowemu, bądź osobie upoważnionej przez pacjenta. Na podstawie art. 26 ust. 3 u.p.p. podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych udostępnia dokumentację medyczną również innym podmiotom udzielającym świadczeń zdrowotnych, jeżeli dokumentacja ta jest niezbędna do zapewnienia ciągłości świadczeń zdrowotnych (pkt 1 tego przepisu) oraz innym, wskazanym w pkt 2 – 12 i ust. 4 tego przepisu podmiotom (m.in. organom władzy publicznej, Narodowemu Funduszowi Zdrowia, ministrowi właściwemu do spraw zdrowia, sądom, prokuraturom, szkołom wyższym, instytutom badawczym, organom rentowym, zakładom ubezpieczeń i in.) – do określonych w tych przepisach celów, innych niż związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych.

Za udostępnienie dokumentacji medycznej w sposób określony w art. 27 ust. 1 pkt 2 i 5 oraz w ust. 3 podmiot udzielający świadczeń zdrowotnych może pobierać opłatę (art. 28 ust. 1 u.p.p.). Maksymalna wysokość opłaty określona została w art. 28 ust. 3 u.p.p. Zgodnie z art. 28 ust. 5 u.p.p. wysokość opłaty uwzględnia podatek od towarów i usług, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów usługa jest opodatkowana tym podatkiem.

W świetle art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zwanej dalej ustawą o VAT², opodatkowaniu tym podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zgodnie natomiast z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT, 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

¹ Dz.U. z 2017 r. poz. 1318, z późn. zm.

²ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. .zm.)

usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze. Przepis ten stanowi implementację art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej³.

Z powołanego przepisu wynika zatem, że zwolnione z VAT są świadczenia, które mają służyć profilaktyce, utrzymaniu bądź przywróceniu zdrowia, w tym także te, które mają charakter zapobiegawczy i jako takie są wykonywane wobec osób, które nie cierpią na jakąkolwiek chorobę lub zaburzenie zdrowia. Z kolei poza zasięgiem zwolnienia pozostają działania służące innemu celowi, takie jak przykładowo udzielanie informacji (niezwiązane z procesem leczenia lub profilaktyką) w procesie podejmowania decyzji niosącej za sobą konsekwencje prawne (np. przyznanie renty, wypłata ubezpieczenia itd.).

Z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wynika, że usługa polegająca na orzekaniu co do stanu zdrowia pacjenta dla celów uzyskania przezeń określonych uprawnień bądź nałożenia nań określonych obowiązków, nie korzysta ze zwolnienia z VAT (podstawowym celem usługi nie jest bowiem poprawa lub utrzymanie zdrowia), pomimo, że jej elementem jest badanie, które może doprowadzić do wykrycia nowej choroby i tym samym do ochrony zdrowia ludzkiego⁴.

W tym miejscu należy również wskazać wyrok w sprawie C-307/01 Peter d'Ambrumenil, w którym Trybunał nie tylko wskazał na rozróżnienie pomiędzy zaświadczeniami wystawianymi dla celów ochrony zdrowia oraz tymi, które mają służyć jako źródło informacji w procesie decyzyjnym, ale także dokonał kwalifikacji niektórych zaświadczeń pod kątem jednej z tych dwóch grup.

Za opodatkowane VAT Trybunał uznał przykładowo wydawanie zaświadczeń wystawianych pod kątem możliwości wykonywania przez badanego określonych czynności, w tym czynności zawodowych, jeśli mają one dostarczyć podmiotowi trzeciemu wiedzy dla celów podjęcia decyzji o zatrudnieniu badanego lub zakresie jego obowiązków, bądź też wydania mu zezwolenia na wykonywanie danych czynności. Z kolei wydawanie zaświadczeń jest zwolnione z VAT, jeśli służą one ochronie zdrowia pacjenta, w tym również jeśli dostarczają innemu podmiotowi np. informacji o warunkach bezpiecznego wykonywania przez badanego pewnych czynności.

Posiłkując się zatem ww. wytycznymi Trybunału, na gruncie analizowanej sprawy należałoby stwierdzić, że tylko takie udostępnianie dokumentacji medycznej, które służy ochronie zdrowia pacjenta, będzie korzystało ze zwolnienia z VAT.

W tym kontekście należy zauważyć, że dokumentacja medyczna jest sporządzona podczas udzielania pacjentowi świadczeń z zakresu ochrony zdrowia. Zawiera szczegółowe informacje dotyczące stanu zdrowia pacjenta oraz udzielonych mu świadczeń zdrowotnych, a do jej prowadzenia i przechowywania zobowiązany jest każdy podmiot leczniczy. Udostępnianie dokumentacji medycznej stanowi realizację prawa pacjenta do dostępu do świadczenia

³ Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm

⁴ Wyrok w sprawie C-212/01 Margarete Unterpertinger

profesjonalnych usług opieki zdrowotnej dostosowanych indywidualnie do potrzeb pacjenta. Z tych względów prowadzenie, przechowywanie jak również udostępnianie dokumentacji medycznej należałoby uznać za nieodłączny element wykonywania działalności medycznej.

Z uwagi na fakt, iż przepisy u.p.p. nie zobowiązują pacjenta do podawania celu, dla którego ubiega się on o dostęp do dokumentacji medycznej, za uzasadnione należy uznać każde udostępnienie dokumentacji medycznej na wniosek pacjenta, jego przedstawiciela ustawowego bądź innej upoważnionej przez niego osoby, a także innego podmiotu leczniczego udzielającego temu pacjentowi świadczeń zdrowotnych (jeżeli dokumentacja ta jest niezbędna do zapewnienia ciągłości świadczeń zdrowotnych) za usługę ściśle związaną z usługą opieki medycznej, służącą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Za racjonalne uznać bowiem należy twierdzenie, że generalnie dokumentacja taka jest potrzebna pacjentowi do celów związanych z ochroną jego zdrowia.

W takim przypadku udostępnienie dokumentacji medycznej będzie zwolnione na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

W mojej opinii, powyższe wpisuje się w zasady stosowania zwolnień od podatku wynikające z dyrektywy VAT, której art. 131 wskazuje również na cel, jakim powinny kierować się państwa członkowskie, ustalając warunki korzystania ze zwolnień, tj. m.in. prawidłowe i proste ich stosowanie.

Opodatkowaniu VAT będzie podlegać natomiast udostępnianie dokumentacji na wniosek podmiotów wskazanych w art. 26 ust. 3 pkt 2-12 oraz ust. 4 u.p.p., jako że jest realizowane w innym celu niż ochrona zdrowia (np. w celu przeprowadzenia nadzoru i kontroli przez właściwe instytucje, postępowań, np. w sprawie orzeczenia o niepełnosprawności, prowadzenia rejestru usług medycznych). W takim bowiem przypadku nie jest spełniony wskazany w art. 43 ust. 1 pkt 18 warunek upoważniający do skorzystania ze zwolnienia z VAT.

Z poważaniem

Z upoważnienia Ministra Finansów

Leszek Skiba

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Do wiadomości:

Szef Krajowej Administracji Skarbowej