

Zwolnienie usług masażu od podatku VAT

Jolanta Wilk, Krzysztof Wilk*

Streszczenie: *Cel* – celem publikacji jest ukazanie praktycznych konsekwencji dostosowania przepisów prawa krajowego do przepisów unijnych w zakresie podatku VAT. *Metodologia badania* – w pracy wykorzystano następujące metody badawcze: studia literatury przedmiotu, analizę przepisów prawa unijnego i prawa krajowego, orzeczeń sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz indywidualnych interpretacji podatkowych. *Wynik* – analiza problemu prowadzi do wniosku, że zwolnienie od opodatkowania podatkiem VAT wprowadzone 1 stycznia 2011 roku, dotyczące usług w zakresie ochrony zdrowia (w tym usługi masażu) ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Oznacza to, że ze zwolnienia mogą korzystać tylko usługi w zakresie ochrony zdrowia, które są świadczone przez podmioty posiadające odpowiednie kwalifikacje. Zatem ze zwolnienia mogą korzystać usługi masażu, o ile są świadczone ze względu na profilaktykę, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawę zdrowia oraz pod warunkiem, że usługi te są wykonywane przez fizjoterapeutę. *Oryginalność/wartość* – oryginalność publikacji dotyczy głównie rozważań, które są wynikiem własnych doświadczeń zawodowych jednego z autorów opracowania jako osoby, która świadczyła usługi masażu.

Słowa kluczowe: podatek VAT, usługa masażu, fizjoterapeuta

Wprowadzenie

Zwolnienia od opodatkowania podatkiem od towarów i usług (zwanego dalej: podatek VAT) stanowią wyjątki od ogólnej zasady opodatkowania czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej przez podatnika za wynagrodzeniem. Katalog zwolnień i ich zakres powinien być jednolity dla wszystkich państw członkowskich. Są one zobowiązane do takiej realizacji przepisów w zakresie zwolnień, które tę jednolitość zapewniają (Fałkowski, Węgrzyn 2012: 2).

1 stycznia 2011 roku przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług¹ (zwanej dalej: u.p.t.u.) dotyczące zwolnienia od podatku VAT usług związanych z ochroną zdrowia uległy istotnej modyfikacji. W wyniku wprowadzonych zmian dostosowano przepisy krajowe do regulacji unijnych.

* mgr Jolanta Wilk, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie, 50-561 Szczecin, ul. Staromłyńska 10, e-mail krzysztof.wilk@univ.szczecin.pl; dr Krzysztof Wilk, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Kultury Fizycznej i Promocji Zdrowia, Zakład Sportów Indywidualnych, 71-065, Szczecin, al. Piastów 40b blok 6, e-mail: krzysztof.wilk@univ.szczecin.pl.

¹ DzU nr 54, poz. 535 ze zm.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2010 roku od podatku wolne były – klasyfikowane w PKWiU 85 – usługi w zakresie ochrony zdrowia z wyjątkiem usług weterynaryjnych. Wszelkie usługi mieszczące się w tym grupowaniu (z wyjątkiem usług weterynaryjnych) były wolne od podatku. Zwolnienie miało charakter przedmiotowy. Oznaczało to, że od podatku zwolniona była pewna czynność, niezależnie w zasadzie od tego, jaki podmiot ją wykonywał (Bartosiewicz).

Zwolnienia wprowadzone 1 stycznia 2011 roku, a dotyczące usług w zakresie ochrony zdrowia mają charakter podmiotowo-przedmiotowy. Oznacza to, że ze zwolnienia mogą korzystać tylko usługi w zakresie ochrony zdrowia, które są świadczone przez określone podmioty (Bartosiewicz, Kubacki 2014: 610).

Celem niniejszej publikacji było wskazanie skutków dostosowania polskich przepisów do przepisów unijnych w zakresie zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT usług masażu. Ponadto, omówienie zagadnień związanych z opodatkowaniem podatkiem VAT usług masażu (w tym opisanego w interpretacjach indywidualnych masażu klasycznego, leczniczego i relaksacyjnego) świadczone przez fizjoterapeutę na podstawie obowiązującej regulacji prawnej.

1. Stan prawny

Na gruncie prawa unijnego zastosowanie znajduje Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej² (zwana dalej: dyrektywą 2006/112/WE). Na podstawie art. 132 ust. 1 lit. b i c zwolnieniu z podatku przez państwa członkowskie podlegają:

- a) 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 (lit. b);
- b) świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych określonych przez zainteresowane państwo członkowskie (lit. c).

Krajowe regulacje prawne dotyczące zwolnienia od podatku w zakresie usług masażu zostały natomiast unormowane we wspomnianej na wstępie ustawie o podatku od towarów i usług. Stosownie do postanowień art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c u.p.t.u. zwalnia się od podatku 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, jeżeli są świadczone w ramach wykonywanych zawodów medycznych,

² Dz.Urz. UE L nr 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm.

o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 roku o działalności leczniczej³ (zwanej dalej: u.d.l.).

Wyżej wymienioną ustawą o działalności leczniczej zmieniono 1 lipca 2011 roku treść art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c u.p.t.u. Ustawa ta miała być odpowiedzią na trudności, które od lat występują w systemie ochrony zdrowia w Polsce (Szuchnik, Rojewski 2012: 231). Wprowadza i uporządkowuje ona nowe terminy i ich definicje, w tym między innymi definicję osoby wykonującej zawód medyczny. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.l. przez osobę wykonującą zawód medyczny należy rozumieć osobę uprawnioną na podstawie odrębnych przepisów do udzielania świadczeń zdrowotnych oraz osobę legitymującą się nabyciem fachowych kwalifikacji do udzielania świadczeń zdrowotnych w określonym zakresie lub w określonej dziedzinie medycyny (Zubrzycki 2012: 31).

Ponadto, zauważyć należy, że minister zdrowia w rozporządzeniu z dnia 30 września 2002 roku w sprawie uzyskiwania tytułu specjalisty w dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia⁴, ustalając wykaz podstawowych dziedzin mających zastosowanie w ochronie zdrowia, w których może być uzyskiwany tytuł specjalisty, wymienił fizjoterapię (§ 3 pkt 2 wyżej wymienionego rozporządzenia). Załącznik nr 1 do powyższego rozporządzenia określa, że do specjalizacji może przystąpić jedynie osoba, która uzyskała tytuł zawodowy na kierunku fizjoterapia (rehabilitacja ruchowa). Ponadto, na podstawie rozporządzenia Ministra Polityki Społecznej z dnia 22 września 2005 roku w sprawie specjalistycznych usług opiekuńczych⁵ specjalistyczne usługi mogą być świadczone przez osoby posiadające kwalifikacje do wykonywania zawodu, do których zaliczono fizjoterapeutów. W § 2 pkt 3 lit. a wyżej wymienionego rozporządzenia ustalono, że jednym z kilku rodzajów specjalistycznych usług dostosowanych do szczególnych potrzeb osób wymagających pomocy w formie specjalistycznych usług, wynikających z rodzaju ich schorzenia lub niepełnosprawności, świadczonych przez osoby ze specjalistycznym przygotowaniem zawodowym jest rehabilitacja fizyczna i usprawnianie zaburzonych funkcji organizmu w zakresie nieobjętym przepisami ustawy z sierpnia 2004 roku o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych (a więc poza systemem powszechnego ubezpieczenia zdrowotnego) zgodnie z zaleceniami lekarskimi lub specjalisty z zakresu rehabilitacji ruchowej albo fizjoterapii. Stosownie zaś do § 3 ust. 1 wyżej wymienionego rozporządzenia specjalistyczne usługi są świadczone przez osoby posiadające kwalifikacje do wykonywania zawodu (między innymi) fizjoterapeuty.

2. Charakter zwolnienia od podatku VAT usług w zakresie opieki medycznej

Jak już była o tym mowa na wstępie, do 31 grudnia 2010 roku zwolnienie dotyczące usług związanych z ochroną zdrowia miało charakter przedmiotowy. Bez znaczenia dla

³ DzU nr 112, poz. 654.

⁴ DzU z 2002 r., nr 173, poz. 1419.

⁵ DzU nr 189, poz. 1589.

zastosowania zwolnienia było to, jaki podmiot wykonywał tę usługę. Natomiast wprowadzone przez ustawodawcę w przepisie art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c u.p.t.u. zwolnienie od podatku ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Aktualnie nie wystarczy więc odwołać się do klasyfikacji statystycznych, jak to miało miejsce w poprzednio obowiązującym stanie prawnym. Należy zbadać dany stan faktyczny pod względem dwóch przesłanek – przedmiotowej i podmiotowej (Nowak 2012: 28), że zwolnienia korzystają bowiem usługi z zakresu ochrony zdrowia mające cel diagnostyczny lub terapeutyczny (lecniczy), świadczone między innymi w ramach wykonywania zawodu medycznego (Bartosiewicz 2013: 604) (fizjoterapeutę). Zwolnienie obejmuje zatem tylko świadczenia medyczne wykonywane w określonym celu przez osoby (podmioty) posiadające stosowne kwalifikacje zawodowe.

Zauważyć należy, że zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie podkreśla się, że od 2011 roku istotny jest cel wykonywanych świadczeń. Ze zwolnienia zasadniczo korzystają tylko te czynności, które mają charakter diagnostyczny lub terapeutyczny (lecniczy). Jeśli świadczenie nie służy profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, wówczas nie będzie objęte zwolnieniem podatkowym (Bartosiewicz 2013: 601).

Zwolnieniem objęte są usługi w zakresie opieki medycznej, jeżeli są świadczone w ramach wykonywania zawodów medycznych, o których mowa w powyżej przytoczonym art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.l. W doktrynie wskazuje się, że nie jest obecnie do końca jasna sytuacja fizjoterapeutów. Obowiązujące regulacje prawne wprawdzie ustanawiają pewne wymagania dla fizjoterapeutów, jednakże istnieją wątpliwości, czy jest to wystarczające dla uznania takiej profesji za „zawód medyczny” (Bartosiewicz 2013: 607). Jednak skoro minister finansów w wydanych interpretacjach podatkowych wskazuje, że fizjoterapeuci w zakresie wykonywanych przez siebie czynności korzystają ze zwolnienia z podatku od towarów i usług⁶, to można uznać, że w świetle obowiązującej regulacji prawnej fizjoterapeuta może skorzystać ze zwolnienia od podatku, o ile świadczone usługi będą miały na celu profilaktykę, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawę zdrowia.

3. Masaż a „usługi w zakresie opieki medycznej”

W praktyce ustalenie, jakie usługi należy uznać za „usługi w zakresie opieki medycznej”, napotyka trudności, bowiem ustawodawca nie wprowadził legalnej definicji tego terminu. W doktrynie wskazuje się, że w celu ustalenia znaczenia terminu „opieka medyczna” należy odwołać się do postanowień ustawy o działalności leczniczej, która wprawdzie nie posługuje się tym pojęciem, ale sformułowaniami „działalność lecznicza” i „świadczenie zdrowotne” (Michalik 2012: 488). Działalność lecznicza polega na udzielaniu świadczeń zdrowotnych⁷, świadczenie zdrowotne zaś to działania służące zachowaniu, ratowaniu,

⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 maja 2011 r., nr IPPP3/443-202/11-2/SM.

⁷ Artykuł 3 ust. 1 u.d.l.

przywracaniu lub poprawie zdrowia oraz inne działania medyczne wynikające z procesu leczenia albo przepisów odrębnych regulujących zasady ich wykonywania⁸.

W ustawie nie podano także znaczenia terminu „masaż”. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku „masaż” (fr. *massage*) jest to zabieg leczniczy lub kosmetyczny polegający na rozcieraniu, ugniataniu, oklepywaniu ciała, wykonywany ręcznie lub za pomocą specjalnych aparatów; masaż leczniczy, kosmetyczny, sportowy (Dubisz 2008: 575).

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że ze względu na przeznaczenie (efekt) do podstawowych rodzajów można zaliczyć masaż kosmetyczny, sportowy, leczniczy, relaksacyjny oraz masaż w medycynie estetycznej (Zborowski 2008: 7). Dla potrzeb niniejszego opracowania naukowego autorzy odniosą się do niektórych tylko rodzajów masażu.

Masaż klasyczny zaliczany jest do grupy masażu suchych o działaniu leczniczym wykonywanych ręcznie. Można go scharakteryzować jako metodę leczenia fizykalnego zewnętrznych i wewnętrznych objawów chorobowych, a w wielu przypadkach przyczyn chorobowych. Polega na mechanicznym drażnieniu tkanek. Wywiera pośredni i bezpośredni wpływ na organizm. Składa się z wielu chwytów, ruchów i opracowań (głaskania, rozcierania, ugniatania, oklepywania, wibracje, roztrząsania, wałkowania), których celem jest nie tylko leczenie, lecz także zapobieganie wielu chorobom (Zborowski 2008: 7).

Masażem leczniczym jest również masaż segmentarny, który należy do grupy masażu wykonywanych na sucho, rękami masażyisty. Składa się z szeregu chwytów i opracowań, których ściśle określona technika i kolejność wykonywania przy uwzględnieniu zasad dawkowania, pozwala na wykrywanie i usuwanie zmian chorobowych na drodze odruchowej. W odróżnieniu od masażu klasycznego masaż segmentarny znajduje szczególne zastosowanie w leczeniu chorób narządów wewnętrznych (Zborowski 2007: 9).

Drenaż limfatyczny obecnie jest jednym z najczęściej wykonywanych zabiegów masażu nie tylko w celach kosmetyczno-profilaktycznych, ale przede wszystkim w kompleksowej terapii udrażniającej po amputacjach i resekcjach. To wielkie zainteresowanie drenażem spowodowało powstanie wielu technik i sposobów postępowania, jednak sam mechanizm oddziaływania na układ limfatyczny pozostaje niezmienny. Jest to mechaniczne przepychanie chłonki w układzie naczyń chłonnych i węzłów chłonnych wspomaganie bandażowaniem i gimnastyką udrażniającą (Zborowski 2008: 8).

Coraz popularniejszą formą masażu wykorzystywanego we współczesnej fizjoterapii jest masaż tkanek głębokich (Wytrązek 2013: 7). Polega on na umiejętnym wykorzystaniu szeregu technik w celu usunięcia napięć i dysfunkcji układu mięśniowo-powięziowego w sposób bardzo łagodny i bezpieczny dla pacjenta. Pacjent poddawany zabiegom masażu tkanek głębokich nie jest tylko biernym odbiorcą, ale aktywnie uczestniczy w terapii poprzez wykonywanie odpowiednich ruchów i czynności – zwiększając tym samym rozluźnienie tkanek (Wytrązek 2013: 7).

⁸ Artykuł 2 ust. 1 pkt 10 u.d.l.

Masaż relaksacyjny jest jednym ze środków odnowy biologicznej pomocnym w walce ze stresem. Celem tego masażu jest relaks psychiczny i fizyczny. Pozwala on na rozładowanie napięć, rozluźnienie mięśni, poprawę ukrwienia, ułatwienie przepływu limfy (Pawelec, Szczuka 2011: 88).

Ze względu na przedstawioną powyżej różnorodność masażu konieczne jest dla ustalenia, czy dana usługa jest zwolniona od opodatkowania, przeprowadzenie w każdym przypadku indywidualnej oceny, jaki jest cel konkretnego masażu świadczonego przez fizjoterapeutę. Zatem niezbędne jest ustalenie, czy służy on zapobieganiu, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu czy też poprawie zdrowia.

4. Zwolnienie od podatku od towarów i usług usług masażu w orzecznictwie i interpretacjach

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (zwany dalej: TSUE), poprzednio Europejski Trybunał Sprawiedliwości (zwany dalej: ETS), w swoich orzeczeniach kładzie nacisk na cel usługi medycznej, wskazując, że przepis⁹ odnoszący się do zwolnienia z podatku od wartości dodanej niektórych usług medycznych nie zwalnia z podatku wszystkich usług, które mogą być realizowane w ramach wykonywania zawodów medycznych i paramedycznych, ale tylko „świadczenie opieki medycznej”.

A zatem to cel usługi medycznej decyduje o tym, czy powinna ona być zwolniona z podatku VAT. Dlatego też jeśli kontekst, w jakim taka usługa jest wykonywana, pozwala ustalić, że jej głównym celem nie jest ochrona, włączając w to utrzymanie lub przywrócenie do zdrowia, lecz udzielanie porad wymaganych przed podjęciem decyzji wywołujących skutki prawne, zwolnienie nie ma zastosowania do takiej usługi¹⁰.

NSA w wyroku z dnia 10 czerwca 2011 roku¹¹ wskazał, że jeżeli psychoterapeuta zapewnia opiekę medyczną takiej samej jakości co wykonujący tożsame czynności na przykład lekarz psychiatra, jego działalność również powinna podlegać zwolnieniu z VAT. Podobnie jeśli czynności fizjoterapeuty mają ten sam efekt i jakość jak wykonywane przez lekarzy, powinny być zwolnione z VAT.

WSA w Kielcach stwierdził, że zwolnieniem od podatku objęte są zatem świadczenia, które można wykonywać w ramach zawodów medycznych, ale tylko te, które służą określonemu celowi – ochronie zdrowia. Jeżeli usługi medyczne nie odpowiadają koncepcji opieki medycznej, to znaczy: nie służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu ani poprawie zdrowia, podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług¹².

W interpretacjach indywidualnych dotyczących zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT świadczenia usług masażu wskazuje się na konieczność spełnienia obu

⁹ Artykuł 13A ust. 1 lit. c szóstej Dyrektywy 77/388.

¹⁰ Wyrok TSUE C-307/01 Lex nr 193244, C-212/01, Lex nr 193226.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2011 r., sygn. I FSK 960/10, Lex nr 990224.

¹² Wyrok WSA w Kielcach z kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Ke 130/12, Lex nr 1163571.

przesłanek, czyli podmiotowej i przedmiotowej. Według organu, jeśli nie jest spełniona choćby jedna z nich, usługi podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku. W piśmie z 29 maja 2013 roku¹³ minister finansów uznał, że usługi masażu (lecniczego, klasycznego i relaksacyjnego), które podatnik planował świadczyć, nie będą korzystały ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 lit. c u.p.t.u. z uwagi na fakt, iż nie jest osobą wykonującą zawód medyczny, a więc legitymującą się nabyciem fachowych kwalifikacji do udzielania świadczeń zdrowotnych. Jak bowiem wynika z wniosku, podatnik nie posiada wykształcenia zawodowego (średniego lub wyższego) w dziedzinie medycyny, fizjoterapii lub rehabilitacji, a podstawą posiadanych kwalifikacji do wykonywania usług masażu są jedynie specjalistyczne kursy.

W interpretacji indywidualnej z dnia 28 lutego 2013 roku¹⁴ organ podkreślił, że decydujące znaczenie dla zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług ma wykazanie nie tego, że dane czynności stanowią świadczenia medyczne, lecz celu wykonywanych usług, to jest tego, że celem świadczonych usług w zakresie opieki medycznej jest profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywrócenie i poprawa zdrowia. Zauważył również, że pojęcie „osoba wykonująca zawód medyczny” obejmuje osoby wykonujące zawody, których status jest określony ustawowo, jak i zawody, które nie mają na gruncie obowiązującego prawa takiego uregulowania. Pojęcie „wykonywanie zawodu medycznego” należy odnieść do osób, które fachowo, stale i w celach zarobkowych zajmują się wykonywaniem zawodu mającego związek z medycyną i które mają odpowiednie kwalifikacje. Przez kwalifikacje należy rozumieć zasób wiedzy i umiejętności wymaganych do udzielania świadczeń zdrowotnych.

Reasumując, należy podkreślić, że organ uznał, że usługi masażu relaksacyjnego i regeneracyjnego, które wnioskodawca zamierza świadczyć, o ile będą służyć profilaktyce i zachowaniu zdrowia, a także będą świadczone przez niego w ramach wykonywania zawodów medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.l., będzie korzystała ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 u.p.t.u.

Do kwestii dotyczącej zawodu fizjoterapeuty organ odniósł się szerzej w interpretacji z dnia 25 lipca 2012 roku¹⁵, wskazując, że nie został on dotychczas objęty unormowaniami odrębnych aktów prawnych. Został jednak wymieniony na równi z innymi zawodami medycznymi w szeregu przepisów związanych z ochroną zdrowia, a ponadto kształcenie tego rodzaju specjalistów podjęły uczelnie wyższe, w których funkcjonują wydziały i kierunki fizjoterapii w formie 5-letnich studiów magisterskich i 3-letnich studiów licencjackich. Stosownie do przepisu § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 30 września 2002 roku w sprawie uzyskiwania tytułu specjalisty w dziedzinach mających zastosowanie

¹³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 29 maja 2013 r., nr ITPP2/443-244/13/AP.

¹⁴ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 28 lutego 2013 r., nr ITPP1/443-86/13/MN.

¹⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 lipca 2012 r., nr IPPP2/443-386/12-4/IG.

w ochronie zdrowia fizjoterapia została wymieniona w wykazie podstawowych dziedzin mających zastosowanie w ochronie zdrowia, w których może być uzyskiwany tytuł specjalisty (specjalista w dziedzinie fizjoterapii).

Potwierdzeniem statusu fizjoterapeuty jako zawodu medycznego jest w ocenie organu również aktualna (od 1 lipca 2010 r.) klasyfikacja określona w rozporządzeniu Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 roku w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania¹⁶. Zawód fizjoterapeuty został ujęty w grupie 228 – „Inni specjaliści ochrony zdrowia”, kod zawodu 228301 – fizjoterapeuta.

Szczegółowo organ omówił również usługi masażu, wyjaśniając, że w masażu leczniczym bezpośrednio, manualne działanie na skórę i znajdujące się pod jej powierzchnią tkanki leczy zaburzenia zdrowotne organizmu. Poprawia funkcjonowanie układu nerwowego, układu krążenia, stawów i mięśni, a ponadto przyspiesza krążenie limfy i krwi, zapobiega powstawaniu zakrzepów i wywiera pozytywny wpływ na przewodzenie bodźców nerwowych. Odnośnie do usługi masażu klasycznego i relaksacyjnego wskazał, że masaż klasyczny stosowany jest w celu zapobiegania i leczenia różnych chorób, na przykład ortopedycznych, neurologicznych, pobudza tkanki, regeneruje mięśnie, polepsza ukrwienie. Masaż relaksacyjny pobudza skórę i mięśnie pacjenta (zmniejszając ich napięcie), przywraca prawidłowy rytm serca, jak również poprawia krążenie krwi, niweluje stres oraz związane z nim dolegliwości, takie jak: różnego rodzaju bóle głowy i pleców, jak również zaburzenia koncentracji, depresję czy też ogólne wycieńczenie organizmu. Wobec tego świadczone przez wnioskodawcę usługi masażu leczniczego, klasycznego i relaksacyjnego, wymienione usługi w zakresie rehabilitacji oraz terapii leczenia otyłości (nadwagi), o ile służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, korzystają ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 u.p.t.u. Zaznaczyć należy, że minister finansów, przytaczając definicje masażu klasycznego, leczniczego i relaksacyjnego, powołał się na „ogólnodostępne informacje”, nie podając źródła, z którego zaczerpnął te definicje.

Podobne stanowisko organ przedstawił także w innych interpretacjach indywidualnych¹⁷, w których podał, że usługi świadczone przez wnioskodawcę jako fizjoterapeutę będą korzystać ze zwolnienia od podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 u.p.t.u., spełniają bowiem podstawowe przesłanki umożliwiające zastosowanie zwolnienia, czyli są świadczone w ramach wykonywania zawodów wymienionych w tym przepisie oraz służą zachowaniu, przywracaniu czy poprawie zdrowia.

¹⁶ DzU nr 82, poz. 537.

¹⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 19 lipca 2011 r., nr ILPP1/443-688/11-3/MK; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 18 stycznia 2012 r., nr IPTPP1/443-941/11-2/IG.

Uwagi końcowe

Wskazać należy, że państwa członkowskie co do zasady nie mają możliwości wyboru czynności, które mogą zwolnić od podatku VAT, a które opodatkować. Przepisy krajowe powinny być zgodne z przepisami unijnymi, czemu ma służyć odpowiednia implementacja przepisów Dyrektywy 2006/112/WE do polskiego porządku prawnego.

Cel Dyrektywy 2006/112/WE odnośnie do zwolnień wydaje się być jasny – ich zakres powinien być relatywnie wąski (w szczególności przepisy o zwolnieniach nie powinny być interpretowane rozszerzająco) i jednocześnie tożsamy we wszystkich państwach, do których jest skierowana ta Dyrektywa (Jaworowski, Zakolski 2014: 26). Zauważyć należy, że wprawdzie w wielu przypadkach polskie regulacje dotyczące ustanowienia i stosowania zwolnień od podatku VAT są niezgodne z przepisami Dyrektywy 2006/112/WE, jednak unormowania w zakresie zwolnień od tego podatku usług masażu nie naruszają wyżej wymienionej Dyrektywy.

W świetle przytoczonych regulacji prawnych, stwierdzić należy, że *conditio sine qua non* skorzystania przez podatnika świadczącego usługi masażu z omawianego zwolnienia od podatku jest łączne spełnienie następujących warunków: usługę musi świadczyć osoba, która na podstawie odrębnych przepisów jest uprawniona do wykonania usługi, świadczona usługa masażu jest usługą z zakresu opieki medycznej, a celem tej usługi jest profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie oraz poprawa zdrowia (Młodzikowska, Svensson 2011: 86).

W związku z wprowadzonymi zmianami fizjoterapeuci świadczący w gabinetach usługi masażu są zobowiązani w każdym indywidualnym przypadku ustalić, czy konkretny wykonany masaż służył profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia. I tak na przykład jeśli masaż relaksacyjny ma na celu poprawę stanu zdrowia psychicznego pacjenta, to usługa taka będzie korzystała ze zwolnienia podatkowego. Natomiast jeśli masaż relaksacyjny został wykonany tylko po to, aby poprawić samopoczucie klienta, usługa taka będzie podlegała opodatkowaniu.

W ocenie autorów brak jasnych i precyzyjnych uregulowań prawnych w zakresie zawodów medycznych (w tym zawodu masażysty i fizjoterapeuty) w praktyce nastęrcza trudności w stosowaniu przepisów dotyczących zwolnienia od opodatkowania podatkiem VAT usług masażu. Nadmienić należy, że w ubiegłym roku w Sejmie złożono projekt ustawy o zawodzie fizjoterapeuty. O problemach związanych z wykładnią tychże przepisów może świadczyć choćby sama liczba interpretacji indywidualnych wydanych przez ministra finansów, a dotyczących omawianego zagadnienia.

Reasumując, wskazać należy, że wskutek wprowadzonych zmian legislacyjnych osoby niebędące fizjoterapeutami, a które korzystały ze zwolnienia od podatku pod rządami poprzedniej regulacji prawnej, utraciły prawo do zwolnienia z powodu braku stosownych kwalifikacji zawodowych. Po wejściu w życie nowych przepisów osoby, które uprawnienia

do wykonywania masażu uzyskały po skończeniu kursów szkoleniowych czy studiów podyplomowych, nie mogą świadczyć usług w zakresie ochrony zdrowia zwolnionych od opodatkowania.

Literatura

- Bartosiewicz A. *Komentarz do art. 43 ustawy o podatku od towarów i usług*. Lex.
- Bartosiewicz A., Kubacki R. (2013), *VAT. Komentarz*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Bartosiewicz A., Kubacki R. (2014), *VAT. Komentarz*, Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Bralczyk J. (red.) (2008), *Słownik 100 tysięcy potrzebnych słów*, PWN, Warszawa.
- Dubisz S. (red.) (2008), *Uniwersalny słownik języka polskiego*, PWN, Warszawa.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L nr 347 z 11 grudnia 2006 r., s. 1 ze zm.).
- Fałkowski P., Węgrzyn W. (2012), *Zwolnienia z VAT na gruncie prawa unijnego – wybrane kontrowersje*, „Serwis Monitora Podatkowego” nr 3.
- Jaworowski M., Zakolski K. (2013), *VAT w ochronie zdrowia*, „Przegląd Podatkowy” nr 11.
- Jaworowski M., Zakolski K. (2014), *Praktyczne konsekwencje stosowania zwolnień niezgodnych z dyrektywą. Czy wyrok w sprawie MDDP zamyka dyskusję?*, „Przegląd Podatkowy” nr 4.
- Michalik T. (2012), *VAT. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa.
- Młodzikowska D., Svensson U. (2011), *VAT praktyczny poradnik w zakresie podatku od towarów i usług*, BL Info Polska, Białystok.
- Nowak A. (2012), *Czy usługi z zakresu medycyny estetycznej są zwolnione z podatku od towarów i usług?*, „Monitor Podatkowy” nr 5.
- Pawelec R., Szczuka E., Laber W. (2011), *Metodyka masażu w odnowie biologicznej*, AGIW, Wrocław.
- Rozporządzenie Ministra Polityki Społecznej z dnia 22 września 2005 r. w sprawie specjalistycznych usług opiekuńczych (Dz.U nr 189, poz. 1589).
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania (Dz.U nr 82, poz. 537).
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 września 2002 r. w sprawie uzyskiwania tytułu specjalisty w dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia (Dz.U nr 173, poz. 1419).
- Szuchnik M., Rojewski M. (2012), *Ustawa o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta, Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Ustawa „refundacyjna”, Ustawa o działalności leczniczej komentarz praktyczny ze wzorami*, C.H. Beck, Warszawa.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U nr 54, poz. 535 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz.U nr 112, poz. 654).
- Zborowski A. (2007), *Masaż segmentarny*, Firma Wydawniczo-Handlowa AZ, Kraków, s. 9.
- Zborowski A. (2008a), *Masaż klasyczny*, Firma Wydawniczo-Handlowa AZ, Kraków, s. 7.
- Zborowski A. (2008b), *Masaż limfatyczny*, Firma Wydawniczo-Handlowa AZ, Kraków, s. 8.
- Zubrzycki J. (2014), *Leksykon VAT*, t. II, Unimex, Wrocław.
- Wytrzątek M. (2013), *Masaż tkanek głębokich, materiały pomocnicze do ćwiczeń*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Edukacji i Terapii, Poznań.

EXEMPTION FROM VAT FOR MASSAGE SERVICES

Abstract: The aim of this publication is to show the practical consequences of adapting the national legislation to the UE rules regarding VAT. The following research methods were used in the study: studies of literature on the subject, analysis of EU and national legislation, rulings of administrative courts and the Court of Justice of the European Union as well as individual tax interpretations. The analysis of the problem leads to the conclusion that the exemption from VAT introduced on the 1st of January 2011 concerning the health care services (including the massage) is subjective-objective in nature. This means that from the exemption can

benefit only the services in the field of health care provided by entities with appropriate qualifications. Basing on the existing legislation, from the exemption can benefit the entities providing massage services as long as the service is provided due to the prevention, behavior/preservation, rescue, restoring and improving health and on condition that that these services are provided by a physiotherapist. The originality of the publication lies mostly in the considerations that result from the professional experience of one of the authors of this study who provided massage services himself.

Keywords: Value Added Tax, massage, physiotherapist

Cytowanie

Wilk J., Wilk K. (2015), *Zwolnienie od opodatkowania podatkiem VAT usług masażu*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 147–157; www.wneiz.pl/frfu.

