

IPPP1-443-751/11-4/PR

2011.08.08

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

zastosowanie zwolnienia dla usług polegających na sekcji zwłok w celach naukowo-lekarskich

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Instytutu, przedstawione we wniosku z dnia 06.05.2011 r. (data wpływu 09.05.2011 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania zwolnienia dla usług polegających na sekcji zwłok w celach naukowo-lekarskich - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 09.05.2011 r. wpłynął ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zwolnienia dla usług polegających na sekcji zwłok.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca jest instytutem badawczym (do 1.10.2010 r. - jednostką badawczo-rozwojową) i uczestniczy w systemie ochrony zdrowia w tym m.in. świadczy usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu poprawie zdrowia. Wnioskodawca prowadzi działalność naukowo-leczniczą w W., jak również w Oddziałach w G. i K.

Jak wynika z przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U.10.96.618) do podstawowej działalności Wnioskodawcy należy:

- * prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych;
- * przystosowywanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych do potrzeb praktyki;
- * wdrażanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych. W myśl art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U.07.14.89) zakład opieki zdrowotnej może być również utworzony i utrzymywany w celu prowadzenia badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia.

Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności naukowo-leczniczej dysponując wysoko wykwalifikowanymi lekarzami (patolodzy, patomorfologowie etc.) wykonuje również naukowo - lekarskie sekcje zwłok (autopsje), w tym m.in. na zlecenie innych zakładów opieki zdrowotnej.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy sekcje zwłok (naukowo - lekarskie) przeprowadzane przez Wnioskodawcę podlegają zwolnieniu z podatku VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług ...

Zdaniem Wnioskodawcy, Wnioskodawca jest instytutem badawczym (do 1.10.2010 r. - jednostką badawczo-rozwojową) uczestniczy w systemie ochrony zdrowia w tym m.in. świadczy usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Wnioskodawca prowadzi działalność naukowo-leczniczą w W., jak również w Oddziałach w G. i K. Jak wynika z przepisów ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r., o instytutach badawczych (Dz.U.10.96.618) do podstawowej działalności Wnioskodawcy należy:

- * prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych;
- * przystosowywanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych do potrzeb praktyki;
- * wdrażanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych. W myśl art. 1 pkt 1) ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (Dz.U.07.14.89) zakład opieki zdrowotnej może być również utworzony i utrzymywany w celu prowadzenia badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia.

Wnioskodawca w ramach prowadzonej działalności naukowo-leczniczej dysponując wysoko wykwalifikowanymi lekarzami (patolodzy, patomorfologowie etc.) wykonuje również sekcje zwłok (autopsje), w tym m.in. na zlecenie innych zakładów opieki zdrowotnej. Jedynym i ostatecznym celem realizowanych przez Wnioskodawcę usług sekcji zwłok jest profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawa zdrowia.

Sekcja zwłok została uregulowana w art. 24-25 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn. zm.; dalej jako: u.z.o.z.).

- * sekcja naukowo-lekarska (patomorfologiczna, anatomopatologiczna) to właśnie ten rodzaj sekcji zwłok wykonywany jest w prosektoriach Zakładów,
- * sekcja sądowo-lekarska (składają się na nią oględziny a następnie otwarcie zwłok), wykonywana jest w zakładach medycyny sądowej lub w prosektoriach szpitalnych. Wykonywana jest przez lekarzy, którzy zostali powołani do pełnienia czynności biegłych z zakresu medycyny sądowej. Celem tej sekcji jest stwierdzenie przyczyny śmierci, mechanizmu śmierci oraz ustalenie czy śmierć osoby jest wynikiem działania lub zaniechania osób trzecich czy jej powodem był naturalny proces. Wnioskodawca poniżej przedstawia sens prowadzenia sekcji sądowo-lekarskiej jedynie na potrzeby jej odróżnienia od wykonywanych przez Instytut sekcji naukowo-lekarskich.

Ad. 1) sekcja naukowo-lekarska

Podstawą prawną do zarządzenia naukowo-lekarskiej sekcji zwłok zgodnie z art. 24 u.z.o.z. jest decyzja kierownika danego zakładu opieki zdrowotnej lub upoważnionego przez niego lekarza, na wniosek właściwego ordynatora lub w razie potrzeby po zasięgnięciu jego opinii. Sekcja naukowo-lekarska ma charakter fakultatywny (art. 24 ust. 1 i 2 u.z.o.z), oprócz przypadków wymienionych w art. 24 ust. 5 u.z.o.z.

Sekcje zwłok wykonywane przez Wnioskodawcę są sekcjami naukowo-lekarskimi i wykonywane są w prosektoriach instytutu, które są częściami Zakładów. Ich wykonanie następuje m.in. na zlecenie innych zakładów opieki zdrowotnej w przypadkach nietypowych, nagłych. Nie jest to usługa o charakterze komercyjnym, lecz ma na celu uzyskanie konkretnych odpowiedzi i wyników związanych z procesem chorobowym i leczniczym i ich wykorzystanie w celu profilaktyki, zachowania, poprawy, przywracania zdrowia. Zlecenie jej wykonania bezpośrednio wiąże się z koniecznością potwierdzenia rozwoju danej choroby, ustalenia czy zastosowane leczenie na ile i w jakich etapach choroby było efektywne, w jakim stopniu zastosowane leczenie przyczyniło się do zgonu, jak wpłynęło na postępowanie choroby, jakie skutki uboczne spowodowało.

Zasadniczym powodem naukowo-lekarskiej sekcji zwłok pacjentów jest więc weryfikacja procesu chorobowego i leczniczego przez pryzmat zmian patomorfologicznych w celu poprawy mechanizmów procesów leczniczych poprzez ich udoskonalanie, korygowanie lub eliminację. Dzięki naukowo-lekarskim sekcjom zwłok pacjentów (nawet wykonywanych na zlecenie innych zakładów opieki zdrowotnej) następuje możliwość poznania lub potwierdzenia morfologicznego tła choroby zasadniczej i schorzeń ubocznych, skutków i efektów zastosowanego leczenia, ustalenia przyczyny śmierci, mechanizmu rozwoju choroby a w konsekwencji zgonu.

Drugim zasadniczym celem sekcji naukowo-lekarskiej dokonywanej przez Wnioskodawcę jest pogłębianie wiedzy o etymologii i skutkach określonych chorób, a także doskonalenie wiedzy lekarzy oraz kształcenie studentów medycyny.

Wnioskodawca podkreśla, że Zakłady (zarówno w W., jak również w Oddziałach w G. i K.) m.in. na podstawie naukowo-lekarskiej sekcji zwłok zajmują się także naukowym badaniem przyczyn chorób nowotworowych, mechanizmów (patogenezie) tych chorób jak i ich skutkach. Podczas naukowo-lekarskiej sekcji zwłok (autopsji) i na podstawie jej wyników możliwe jest rozpoznanie, klasyfikacja oraz wskazanie czynników prognostycznych chorób nowotworowych na podstawie zmian morfologicznych w tkankach i narządach, skutków zastosowanego leczenia. Na podstawie takiej sekcji zwłok patomorfologowie wykorzystując szeroki zestaw metod (sekcja zwłok, biopsje tkanek zmarłego, mikroskopia tkanek zmarłego wraz z cyfrową analizą obrazu, cytochemia i histochemia, i in.), dokonują szczegółowej diagnostyki chorób nowotworowych, a także poddają szczegółowej analizie zastosowane leczenie, jego proces itp.

Wyniki naukowo-lekarskiej sekcji zwłok odgrywają, więc istotną rolę nie tylko w procesie formułowania ostatecznego rozpoznania oraz wniosków z zastosowanego procesu leczniczego, lecz ponadto mają również duży udział w ocenie czynników ryzyka, stopnia zaawansowania choroby (grading, staging) oraz w prognozowaniu i nadzorowaniu leczenia innych chorych i metod/procesów leczniczych w ogóle. Wyniki sekcji zwłok w powiązaniu z innymi danymi i analizami pozwalają na opracowanie, wprowadzanie i standaryzację metod badawczych i leczniczych określonych chorób, w szczególności w zakresie patologii nowotworów. Wnioskodawca podkreśla, że sekcji zwłok dla celów naukowo-lekarskich nie należy utożsamiać z sekcją zwłok na potrzeby medycyny sądowej, która w Polsce jest odrębną dyscypliną medyczną i mimo podobieństwa metod (m.in. badania pośmiertne i histopatologiczne) ma zasadniczo odmienne cele.

Tym samym za jedynie słuszne należy uznać stwierdzenie, że wykonywanie usług naukowo-lekarskiej sekcji zwłok pacjentów jest świadczeniem usług w zakresie opieki medycznej - służą one, bowiem celom terapeutycznym/medycznym.

Inne bowiem twierdzenia byłyby nielogiczne i pozbawione merytorycznego uzasadnienia albowiem to właśnie naukowo-medyczne sekcje zwłok dają pewne potwierdzenie skuteczności lub też nie danego procesu leczniczego, zastosowanej terapii, kierunku i zakresu rozwoju choroby, skutków ubocznych leczenia etc. Naukowo-lekarskie sekcje zwłok nie są usługami o samodzielnym bycie, lecz są częścią procesu terapeutycznego i leczniczego. Bez naukowo-lekarskich sekcji zwłok trudno by było mówić o postępie w zakresie udoskonalania i unowocześniania metod leczenia tj. poprawy, ratowania i przywracania zdrowia.

Z przedmiotowego zwolnienia w podatku VAT będą generalnie korzystać tylko te czynności, które mają charakter diagnostyczny lub terapeutyczny (leczniczy).

Wnioskodawca jako wiodący ośrodek onkologiczny w kraju do zadań, którego należy przystosowywanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych do potrzeb praktyki; wdrażanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych świadcząc usługi opieki medycznej tj. naukowo-lekarskich sekcji zwłok, z całą pewnością wykonuje je w celu profilaktyki, zachowania, ratowania, przywracania i poprawy zdrowia. Na bazie ich wyników możliwe jest, bowiem doskonalenie i tworzenie nowych programów i metod leczniczych.

W związku z powyższym Wnioskodawca stoi na stanowisku, że naukowo-lekarskie sekcje zwłok wykonywane w oparciu o art. 24 ust. 1 i 2 u.z.o.z., są usługami medycznymi w zakresie opieki medycznej i są usługami zwolnionymi zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18) ustawy o podatku od towarów i usług, bowiem służą:

* profilaktyce zdrowia - Profilaktyka to wszelkie działania i środki stosowane w celu zapobiegania czemuś niepożądanemu, likwidowanie przyczyn niekorzystnych zjawisk; to działania i środki stosowane w celu zapobiegania chorobom (tak w: <http://sjp.pwn.pl/>). Naukowo-lekarskie sekcje zwłok (konkretnie ich wyniki) pozwalają korygować, udoskonalać ramy programów profilaktyki zdrowotnej, pozwalają na weryfikację założeń, zaleceń i wskazań, które mają na celu zapobieganie chorobom, poprzez modyfikację, wskazanych jako prawidłowe, wzorców zdrowego stylu życia, weryfikację czynników ryzyka etc.

* zachowanie, ratowanie, przywracanie i poprawę zdrowia - przykładowo, "Ratować" to starać się ocalić, zachować coś, natomiast ratownictwo jest rozumiane jako ogół środków i metod ratowania życia ludzkiego i niesienia pomocy w warunkach zagrożenia (tak w: <http://sjp.pwn.pl/>). Naukowo-lekarskie sekcje zwłok są nieodłącznym elementem procesu terapeutycznego i leczniczego, w zasadzie wyniki naukowo-lekarskich sekcji zwłok są jedną z podstaw tworzenia, i modyfikacji, eliminacji programów i metod leczniczych, które stosowane przez lekarzy służą zachowaniu, ratowaniu i poprawie zdrowia.

Ad 2) sekcja sądowo-lekarska

Wnioskodawca poniżej przedstawia sens prowadzenia sekcji sądowo-lekarskiej jedynie na potrzeby jej odróżnienia od wykonywanych przez Instytut sekcji naukowo-lekarskich. W przypadku sekcji sądowo-lekarskiej uprawnionym do jej zarządzenia jest prokurator lub sąd prowadzący postępowanie, poprzez wydanie odpowiedniego postanowienia. Jeżeli lekarz ma podejrzenie, że przyczyną zgonu było popełnienie przestępstwa, wtedy decyzję o sekcji podejmuje prokurator, którego niezwłocznie należy powiadomić (§ 2 i § 7 rozporządzenia Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 3 sierpnia 1961 r., w sprawie stwierdzenia zgonu i jego przyczyny; Dz. U. Nr 39, poz. 202 oraz art. 240 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r., - Kodeks karny; Dz. U. Nr 83, poz. 553 z późn. zm.). Wnioskodawca podkreśla, że sekcji zwłok dla celów naukowo-lekarskich nie należy utożsamiać z sekcją zwłok na potrzeby medycyny sądowej, która w Polsce jest odrębną dyscypliną medyczną i mimo podobieństwa metod (m.in. badania pośmiertne i histopatologiczne) ma zasadniczo odmienne cele.

Zdaniem Wnioskodawcy świadczenie usług polegających na sekcji zwłok mające na celu potwierdzenie, czy zgon nastąpił wskutek przestępstwa lub też na cele postępowania sądowego nie korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy od towarów i usług. Trudno, bowiem twierdzić, iż taka sekcja zwłok służy zachowaniu, ratowaniu i poprawie zdrowia. Jednakże przedstawione w niniejszym wniosku świadczenie usług sekcji naukowo-lekarskiej podlega zwolnieniu w podatku VAT na podstawie art. 45 ust. 1 pkt 18 ustawy od towarów i usług.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54 poz. 535 ze zm.), zwanej dalej ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 8 ust. 1 pkt 1 powołanej 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.

Stosownie do art. 41 ust. 1 w związku z art. 146a ww. ustawy stawka podatku w okresie od 1 stycznia 2011r. do dnia 31 grudnia 2013r. wynosi 23% z zastrzeżeniem ust. 2-12c, art. 83, art. 119 ust. 7, art. 120 ust. 2 i 3, art. 122 i art. 129 ust. 1 oraz art. 146f. Jednakże zarówno w treści ustawy o podatku od towarów i usług, jak i w przepisach wykonawczych do niej, ustawodawca przewidział opodatkowanie niektórych czynności stawkami obniżonymi bądź zwolnienie od podatku.

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2010 r. wyznaczenie zakresu zwolnienia usługi z opodatkowania podatkiem VAT następowało poprzez zidentyfikowanie usługi (czynności) w klasyfikacji statystycznej (PKWiU), natomiast obecnie odstąpiono od ich identyfikacji przy pomocy klasyfikacji statystycznych określając ich zakres z wykorzystaniem treści zapisów prawa unijnego i krajowego oraz orzecznictwa sądów. Tym samym opisuje się poszczególne czynności zwolnione od podatku wskazując na ich cechy, charakter oraz okoliczności wykonania.

W myśl obowiązującego od 1 stycznia 2011r. 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 usługami związane, wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej.

Z powyższego przepisu wynika, że warunkiem zastosowania tego zwolnienia jest spełnienie łącznie dwóch przesłanek:

* przedmiotowej, tj. świadczone usługi mają dotyczyć opieki medycznej w zakresie profilaktyki, zachowania, ratowania, przywracania i poprawiania zdrowia,

* podmiotowej, tj. usługi te muszą być świadczone przez zakłady opieki zdrowotnej.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (j.t. Dz.U. z 2007, Nr 14, poz. 89 ze zm.), zakład opieki zdrowotnej jest wyodrębnionym organizacyjnie zespołem osób i środków majątkowych utworzonym i utrzymywanym w celu udzielania świadczeń zdrowotnych i promocji zdrowia. W myśl art. 2 pkt 1 tejże ustawy, zakład opieki zdrowotnej może być również utworzony i utrzymywany w celu prowadzenia badań naukowych i prac badawczo-rozwojowych w powiązaniu z udzielaniem świadczeń zdrowotnych i promocją zdrowia.

Jak wynika z powyższego, czynności z zakresu profilaktyki, zachowania, ratowania, przywracania i poprawiania zdrowia muszą być powiązane wyłącznie z opieką medyczną. Należy zauważyć, że ustawa o podatku od towarów i usług oraz przepisy wykonawcze do niej nie definiują pojęć "opieka" i "profilaktyka". Zatem przy dokonywaniu interpretacji ww. przepisu, należy posłużyć się wykładnią literalną odwołując się do językowego znaczenia tego wyrazu. Zgodnie z definicją zawartą we "Współczesnym słowniku języka polskiego" (Wydawnictwo Langenscheidt, Warszawa 2007 r. tom II str. 1119 oraz 1391), "opieka" oznacza "troskliwe zajmowanie się kimś, dbanie o kogoś (?)", natomiast "profilaktyka" oznacza "wszelkie działania podejmowane w celu zapobieżenia czemuś; ochrona przed niepożądanym skutkiem czegoś (?)". Zatem istotą profilaktyki jest podejmowanie działań mających na celu ochronę zdrowia przed negatywnymi skutkami oddziaływania m. in. otoczenia. Jednakże, aby wykonywane czynności miały status opieki medycznej muszą być bezpośrednio nakierowane na człowieka, a nie jego otoczenie.

Z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE natomiast jednoznacznie wynika, że zwolnieniu od podatku nie powinny podlegać takie usługi, których celem nie jest ochrona zdrowia. Dla przykładu, w wyroku w sprawie L.u.P. GmbH, Trybunał stwierdził: "(...) pojęcia "opieki medycznej" oraz "świadczeń opieki medycznej" (...) odnosi się do świadczeń, które służą diagnozie, opiece oraz, w miarę możliwości leczeniu chorób lub zaburzeń zdrowia" (C-106/05, pkt 27). Również w wyroku w sprawie d"Ambrumenil Trybunał podkreślał: "Jeżeli chodzi o pojęcie świadczenia opieki medycznej (...) pojęcia tego nie można poddać wykładni, która obejmuje świadczenia medyczne realizowane w innym celu niż postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz, w zakresie, w jakim jest to możliwe, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych" (C-307/01, pkt 57). Ponadto w wyroku tym (pkt 60) Trybunał wskazał, że "to, czy dana usługa medyczna powinna zostać zwolniona z podatku VAT warunkuje jej cel. Dlatego, jeżeli kontekst, w jakim realizowana jest dana usługa medyczna pozwala określić, że jej podstawowym celem nie jest ochrona zdrowia, w tym jego utrzymanie lub przywrócenie, lecz raczej udzielenie porady wymaganej przed podjęciem decyzji wiążącej się z konsekwencjami prawnymi zwolnienie (?) nie ma zastosowania do tej usługi".

Ponadto, jak zauważył Rzecznik Generalny w sprawie C-262/08 "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". Ponadto Rzecznik zauważa, że "działalność, którą uznano za części składowe

opieki medycznej (leczenia medycznego), obejmuje: opiekę terapeutyczną jako część usługi ambulatoryjnej świadczonej przez wykwalifikowane pielęgniarki; leczenie psychoterapeutyczne świadczone przez wykwalifikowanych psychologów; prowadzenie badań lekarskich bądź pobieranie krwi lub innych próbek do badania pod kątem występowania choroby, na rzecz pracodawców lub ubezpieczycieli, albo poświadczanie zdolności medycznej do odbycia podróży, jeżeli celem tych usług zasadniczo pozostaje ochrona zdrowia zainteresowanych osób; oraz badania medyczne umożliwiające obserwację i zbadanie pacjentów, zanim zajdzie konieczność diagnozowania, rozciągnięcia opieki bądź leczenia potencjalnej choroby, zlecone przez internistów i wykonywane przez zewnętrzne laboratoria prywatne". Dodatkowo Rzecznik zauważa, iż "usługi są ściśle związane z opieką szpitalną i medyczną (leczeniem szpitalnym i medycznym) jedynie wówczas, gdy są one rzeczywiście świadczone jako usługi pomocnicze względem takiej opieki świadczonej pacjentom jako świadczenie główne, tylko wówczas jeżeli wpisują się one w logiczny sposób w ramy świadczenia tejże opieki i stanowią w procesie świadczenia tejże opieki niezbędny etap, aby osiągnąć cele terapeutyczne, którym służą, gdyż jedynie takie usługi mogą mieć wpływ na koszty opieki zdrowotnej, która staje się dostępna w drodze zwolnienia od podatku".

Należy zauważyć, że użyte w art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy pojęcie "usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia" odpowiada określeniom używanym przez TSUE "postawienie diagnozy, udzielenie pomocy medycznej oraz w zakresie, w jakim jest to możliwe, leczenie chorób lub zaburzeń zdrowotnych". W pojęciu tym zawierają się również usługi medyczne realizowane w celach profilaktycznych.

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.

Zatem, decydujące znaczenie dla zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług do opisanych we wniosku usług, jest wykazanie, że celem świadczonych usług jest profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywrócenie i poprawa zdrowia.

Z przedstawionego opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca jako instytut badawczy uczestniczy w systemie ochrony zdrowia w tym m.in. świadczy usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu poprawie zdrowia. Instytut w ramach prowadzonej działalności naukowo-leczniczej dysponując wysoko wykwalifikowanymi lekarzami (patolodzy, patomorfologowie etc.) wykonuje naukowo - lekarskie sekcje zwłok (autopsje), w tym m.in. na zlecenie innych zakładów opieki zdrowotnej. Wątpliwości Wnioskodawcy sprowadzają się do możliwości zastosowania zwolnienia od podatku dla w/w usług.

Wskazać należy, iż zgodnie z art. 24 ust.1 w/w ustawy, zwłoki osoby, która zmarła w szpitalu, mogą być poddane sekcji, w szczególności, gdy zgon tej osoby nastąpi przed upływem 12 godzin od przyjęcia do szpitala, z zastrzeżeniem ust. 3. Kierownik zakładu, a jeżeli kierownik nie jest lekarzem, to upoważniony przez niego lekarz, na wniosek właściwego ordynatora lub, w razie potrzeby, po zasięgnięciu jego opinii, zarządza dokonanie lub zaniechanie sekcji. (ust. 2) W myśl art. 24 ust. 5 ustawy powyższych przepisów nie stosuje się w przypadkach:

- * określonych w Kodeksie postępowania karnego;
- * gdy przyczyny zgonu nie można ustalić w sposób jednoznaczny;
- * określonych w przepisach o zapobieganiu oraz zwalczaniu zakażeń i chorób zakaźnych u ludzi.

Z kolei w trybie art. 25 ust. 1 w/w ustawy, dokonanie sekcji zwłok nie może nastąpić wcześniej niż po upływie 12 godzin od stwierdzenia zgonu. Jeżeli zachodzi potrzeba pobrania ze zwłok komórek, tkanek lub narządów, kierownik zakładu, a jeżeli kierownik nie jest lekarzem, to upoważniony przez niego lekarz, może zdecydować o dokonaniu sekcji zwłok przed upływem 12 godzin, przy zachowaniu zasad i trybu przewidzianych w przepisach o pobieraniu i przeszczepianiu komórek, tkanek i narządów. (ust. 2)

Przystępując do oceny stanu faktycznego przedstawionego przez Instytut, na wstępie należy przywołać podstawową zasadę wykładni przepisów prawa podatkowego odnoszącą się do zwolnień od podatku, przez pryzmat której należy dokonywać tej oceny. Zasada ta głosi, iż wszelkie zwolnienia od podatku, jako stanowiące odstępstwo od powszechności opodatkowania należy interpretować możliwie ściśle i wąsko, bowiem w przeciwnym razie, zbyt szerokie rozumienie sformułowanych zwolnień w rezultacie prowadziłyby do jego rozszerzenia na czynności i podmioty, dla których ustawodawca nie przewidział wyjątków. Opierając się o brzmienie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy, należy stwierdzić, iż autopsje o charakterze naukowo - lekarskim, które są przedmiotem zapytania, przeprowadzane m.in. na zlecenie innych zakładów opieki zdrowotnej, aby mogłyby być objęte zwolnieniem, koniecznym jest, poza spełnieniem przesłanki podmiotowej tj. świadczeniem usługi przez ZOZ, uznanie tej usługi za usługę służącą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu lub poprawie zdrowia.

Zatem kluczowym dla zastosowania zwolnienia w zaistniałych okolicznościach jest ocena celu w jakim są one świadczone, innymi słowy czy wpisują się w działania mające na celu profilaktykę, zachowanie, ratowanie, przywracanie lub poprawę zdrowia. W tym miejscu należy podkreślić, iż 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 podkreślić, iż sekcja zwłok jest specyficzną usługą medyczną do której nie można bezpośrednio odnieść chociażby celu ratowania czy też przywracania bądź poprawy zdrowia denata, jednakże w zależności w jakim celu jest wykonywana, może być postrzegana jako jeden ze składników procesu leczenia. W przedmiotowym stanie faktycznym podstawowym celem przeprowadzania autopsji naukowo-lekarskich jest uzyskanie konkretnych odpowiedzi i wyników związanych z procesem chorobowym i leczniczym u denata, tj. weryfikację procesu chorobowego, potwierdzenie czy i na ile oraz na jakich etapach zastosowane leczenie choroby było efektywne, w jakim stopniu zastosowane leczenie przyczyniło się do zgonu, jak wpłynęło na postęp choroby, jakie skutki uboczne spowodowało. Zatem sekcja zwłok, w przedmiotowym stanie faktycznym jakoby podsumowuje proces leczenia choroby, jest jego zakończeniem. Zwrócić należy uwagę, iż usługi świadczone przez Zainteresowanego poprzez potwierdzenie skuteczności leczenia wpisują się również w proces terapeutyczny. Z całą stanowczością należy zaznaczyć, iż w przedmiotowym stanie

faktycznym zasadniczym powodem procesu naukowo-lekarskiej sekcji zwłok pacjentów jest weryfikacja procesu chorobowego i leczniczego przez pryzmat zmian patomorfologicznych w celu poprawy mechanizmów procesów leczniczych poprzez ich udoskonalanie, korygowanie lub eliminację. Dzięki naukowo-lekarskim sekcjom zwłok następuje możliwość poznania lub potwierdzenia morfologicznego tła choroby zasadniczej i schorzeń ubocznych, skutków i efektów zastosowania leczenia, ustalenia przyczyny śmierci, mechanizmu rozwoju choroby. Wskazać należy, iż patomorfologia jest działem medycznym zajmującym się rozpoznawaniem, klasyfikacją oraz czynnikami prognostycznymi chorób na podstawie zmian morfologicznych w tkankach i narządach. Jest nauką stosowaną i podstawową specjalizacją lekarską, wykorzystującą szeroki zestaw metod m.in. sekcje zwłok. Wnioskodawca wskazuje również, iż sekcje naukowo-lekarskie mają również na celu pogłębianie wiedzy o etymologii i skutkach określonych chorób, a także doskonalenie wiedzy lekarskiej oraz kształcenie studentów medycyny, jednakże zwrócić należy uwagę, iż w przedmiotowym stanie faktycznym cel ten nie jest jedynym celem przeprowadzania sekcji naukowo-lekarskiej lecz jak powyżej wskazano usługi naukowo-lekarskiej sekcji zwłok są usługami kończącymi proces leczenia.

Mając na uwadze treść wyżej cytowanych przepisów, orzeczeń TSUE oraz opis stanu faktycznego należy stwierdzić, iż Wnioskodawca działając jako jednostka badawcza w ramach zakładu opieki zdrowotnej w myśl przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej, wypełnia przesłankę o charakterze podmiotowym do zwolnienia od VAT, jak również usługi świadczone przez niego polegające na przeprowadzaniu autopsji naukowo-lekarskich, które są m.in. częścią procesu terapeutycznego i leczniczego wykonywane w zakresie opieki medycznej, służącej profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, korzystać będą ze zwolnienia od podatku VAT na mocy art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT.

Zaznaczyć również należy, iż sekcje zwłok mające na celu jedynie tworzenie nowych metod leczenia czy też ich doskonalenie, pogłębianie wiedzy o etymologii, kształcenie lekarzy, studentów nie są w myśl powyżej przytoczonych przepisów zwolnione z podatku VAT, jednakże w przedmiotowym stanie faktycznym nie ma to miejsca, gdyż jak wskazuje Wnioskodawca przedmiotowe sekcje zwłok, obok celu wymienionego powyżej, również przeprowadzane są w celu profilaktyki zdrowotnej.

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

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. Nr 153, poz. 1270 ze 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

bezczytność 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.