

Warszawa, dnia 27 kwietnia 2012 r.

Pozycja 17

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT1/033/2/46/KSB/12/PT-241/PT-279  
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 30 marca 2012 r.

**w sprawie opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń złożonych, w tym czynności polegających na dostawie sprzętu medycznego i towarzyszącym tej dostawie czynności adaptacji pomieszczenia**

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług świadczeń złożonych, w tym czynności polegających na dostawie sprzętu medycznego i towarzyszącym tej dostawie czynności adaptacji pomieszczenia, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), uprzejmie wyjaśniam.

Zgodnie z 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) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Przez towary rozumie się rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Świadczeniem usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, jest - zgodnie z art. 8 ust. 1 ww. ustawy - każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

W świetle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości UE każde świadczenie powinno być, co do zasady, uznawane za odrębne i niezależne (vide: wyrok TS UE w sprawie C-276/09 Everything Everywhere Ltd, pkt 21-24 i przywołane tam orzecznictwo). Jednakże transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie ekonomicznym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu VAT. Ponadto, w pewnych okolicznościach, formalnie odrębne transakcje, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem które mogą oddzielnie prowadzić do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jedną transakcję, jeżeli nie są one od siebie niezależne. W ocenie Trybunału Sprawiedliwości UE jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementy, albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (vide: wyrok TS UE w sprawie C-572/07 RLRE Tellmer Property sro, pkt 17). W kontekście tego wyroku za świadczenia odrębne należy uznać świadczenia wykonywane przez jednego świadczącego na rzecz nabywcy, które mogą być rozdzielone w sposób obiektywnie uzasadniony, nawet jeśli są w pewien sposób powiązane.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, celem określenia czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne i niezależne, czy też jest to jedno świadczenie kompleksowe, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja.

W przypadku dostawy specjalistycznego sprzętu medycznego (np. tomografu komputerowego, rezonansu magnetycznego, aparatu rentgenowskiego) stanowiącego wyrób medyczny w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 20 maja 2010 r. o wyrobach medycznych (Dz. U. Nr 107 poz. 679, z późn. zm.) w związku z jego instalacją (montażem) - ze względu na wysokie zaawansowanie technologiczne tego sprzętu oraz wymogi bezpiecznego i prawidłowego jego funkcjonowania - wykonywane są niekiedy prace budowlane polegające na dostosowaniu pomieszczeń użytkownika (np. szpitala) do wymogów producenta oraz przepisów regulujących bezpieczeństwo użytkowników i pacjentów.

Mimo iż wykonanie ww. prac budowlanych związane jest z dostarczeniem wyrobu medycznego i ma na celu m.in. umożliwienie prawidłowej oraz bezpiecznej pracy tego wyrobu, sam tylko ten związek nie powoduje, że prace te stanowią element kompleksowego świadczenia, jakim jest dostawa wyrobu medycznego. Złożenie zamówienia na wyrób medyczny wraz z adaptacją pomieszczenia wynika, co do zasady, z przyczyn praktycznych i niewątpliwej korzyści dla użytkownika wynikającej z dostarczenia sprzętu wraz z przystosowaniem pomieszczenia, w którym będzie on funkcjonował. Same te okoliczności jednakże nie pozwalają na uznanie, że dostawa ta nabiera jednorodnego charakteru i może w całości korzystać z preferencyjnej stawki podatku od towarów i usług.

Należy podzielić pogląd, że szpitale są specjalistycznymi placówkami, które z założenia spełniać muszą szereg wymogów specjalnych, w tym budowlanych. Wykonanie prac budowlanych polegających na przystosowaniu pomieszczenia do możliwości zainstalowania w nim specjalnego sprzętu medycznego, nie pozostaje z reguły w nierozzerwalnym związku akurat z tym sprzętem. Standardowe prace adaptacyjne pomieszczenia, których wykonanie jest konieczne przy dostawie tego rodzaju sprzętów medycznych trudno uznać za nierozzerwalnie związane ekonomicznie z tą konkretną dostawą.

Nie ma przy tym znaczenia, że subiektywnie strony traktują poszczególne czynności jako świadczenie złożone, gdyż wnioski, co do kwalifikacji danych zdarzeń gospodarczych jako świadczenia złożonego, nie mogą być pozbawione waloru obiektywnego. Zakres i sposób opodatkowania świadczenia w systemie VAT nie może być bowiem zależny jedynie od woli stron transakcji. Dokonanie obiektywnej oceny kwalifikacji świadczenia, jak już zaznaczono, należy dokonywać na podstawie wszystkich okoliczności towarzyszących tym świadczeniom.

Reasumując, niezależnie od treści zawartej umowy, dostawa wyrobu medycznego, w rozumieniu ustawy o wyrobach medycznych, dopuszczonego do obrotu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. podlega opodatkowaniu 8% stawką podatku – na podstawie art. 146a pkt 2 ww. ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z poz. 105 załącznika nr 3 do tej ustawy, natomiast prace polegające na dostosowaniu (adaptacji, przebudowy, rozbudowy itp.) pomieszczeń szpitala prowadzone w związku z dostawą ww. wyrobu medycznego nie korzystają, co do zasady, z preferencji podatkowej i podlegają opodatkowaniu według podstawowej stawki podatku od towarów i usług, tj. obecnie w wysokości 23%.

Należy zauważyć przy tym, że zasadność stanowiska, iż dostawa sprzętu medycznego i prac przystosowujących pomieszczenia stanowią w ww. okolicznościach dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane potwierdza orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym wyroki z dnia 1 i 28 czerwca 2011r. sygn. I FSK 869/10 oraz I FSK 958/10.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zbyt daleko idącą tezą byłoby uznanie, że „pod pojęciem montażu urządzenia medycznego należy rozumieć także wykonanie infrastruktury budowlanej pomieszczenia, w którym następnie zamontowany zostanie dany sprzęt. Tak szerokie postrzeganie złożoności świadczeń przesunąłoby granicę ich rozpoznania w sposób, który prowadziłyby do pogorszenia funkcjonalności systemu VAT przez akceptowanie rozwiązań czyniących ten system nieprzejrzystym i pozostawiającym podatnika w niepewności, co do przyjętego sposobu rozliczenia danej dostawy lub świadczonej usługi” (por. ww. wyrok z dnia 1 czerwca 2011 r.).

Ponadto w ww. wyroku z dnia 28 czerwca 2011 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „kierując się wskazówkami wynikającymi z orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości należy za wyrokiem z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 869/10 powtórzyć, że dostawa sprzętu medycznego i wykonanie wskazanych przez Spółkę prac przystosowujących pomieszczenia,

w którym sprzęt ten będzie pracował w postaci wykonania instalacji elektrycznej, klimatyzacyjnej oraz izolacyjnej, stanowią dwa oddzielne świadczenia i w taki sposób powinny zostać opodatkowane.”

Minister Finansów: z up. M. Grabowski