



MINISTER FINANSÓW

Warszawa, dnia 9 lutego 2009 r.

PT3/812/275/823/WCX/08/186

**Dyrektorzy
Izb Skarbowych
Dyrektorzy
Urzędów Kontroli Skarbowej
wszyscy**

W związku ze zgłaszanymi przez podatników oraz organy podatkowe pytaniami dotyczącymi stosowania przepisów art. 43 ust. 1 pkt 14 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.) oraz uwzględniając orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich, na podstawie art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, uprzejmie wyjaśniam:

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 14 ww. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług zwalnia się od podatku świadczenie usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu, jak również dostawę protez dentystycznych lub sztucznych zębów przez dentystów oraz techników dentystycznych.

Wykładnia normy zawartej w tym przepisie wskazuje, iż zwolnienie od podatku świadczenia usług przez techników dentystycznych w ramach wykonywania ich zawodu oraz dostawy protez dentystycznych lub sztucznych zębów dotyczy podatników będących technikami dentystycznymi (osoby fizyczne), nie wykluczając jednocześnie możliwości zastosowania zwolnienia np. w sytuacji dostawy protezy dentystycznej przez spółkę cywilną, której współnikami są technicy dentystyczni. Brak jest również przesłanek, aby z ww. zwolnienia wykluczyć podmioty np. prawa handlowego, które zatrudniają techników dentystycznych, jeżeli umowa zatrudnienia przewiduje, iż to właśnie te osoby wykonują protezy dentystyczne

w tych podmiotach. W takich przypadkach ziszczenie się świadczenia dokonanego przez techników dentystycznych następuje bowiem w dostawie towarów lub odpowiednio świadczeniu usług dokonywanych przez te podmioty.

Powyższe zwolnienie należy traktować jako zwolnienie o charakterze przedmiotowo-podmiotowym, przy czym istota podmiotowości sprowadza się do zapewnienia odpowiednich kompetencji osoby (technika dentystycznego) przy świadczeniu usług lub dostawie towarów, w ramach danego podmiotu bez wiązania tych kompetencji z formą prawną podmiotu dokonującego dostawy towarów lub świadczącego usługi.

Taką interpretację potwierdza również orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Na przykład w wyroku Trybunału Sprawiedliwości WE z dnia 10 września 2002 r. w sprawie C-141/00 Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH dotyczącym interpretacji art. 13A ust. 1 lit. c) Szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych-wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz.WE L 145 z dn. 13.06.1977 r. str. 1, z późn. zm.), a obecnie art. 132 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz.UE L 347 z dn. 11.12.2006 r. str. 1, z późn. zm.), w myśl którego z podatku VAT zwolnione jest świadczenie opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, Trybunał orzekł, iż zwolnienie przewidziane w tym artykule nie zależy od prawnej formy podatnika świadczącego usługi medyczne lub paramedyczne. W ramach tego postępowania niemiecki organ podatkowy podnosił, iż jedynie podatnik będący osobą fizyczną spełnia warunki do zastosowania zwolnienia na podstawie tego przepisu. W uzasadnieniu tego wyroku Trybunał stwierdził, iż literalna interpretacja tego przepisu nie wymaga, aby usługi medyczne świadczone były przez podatnika posiadającego szczególną formę prawną, żeby zwolnić je z podatku. Jedynie dwa warunki powinny być spełnione: muszą to być usługi medyczne oraz usługi te muszą być wykonywane przez osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje zawodowe (por. pkt 27 ww. wyroku).

Również w wyroku z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-216/97 Jennifer Gregg and Mervyn Gregg Trybunał stwierdził, że zasada neutralności fiskalnej wyklucza m.in. aby prowadzący taką samą działalność byli traktowani różnie w zakresie nakładania podatku VAT. Trybunał wywodzi dalej, że zasada ta byłaby niespełniona jeśli możliwość korzystania ze zwolnienia przewidzianego dla czynności wykonywanych przez jednostki lub organizacje, o których mowa w art. 13A ust. 1 lit. b) i g) ww. Szóstej dyrektywy Rady (obecnie art. 132

ust. 1 lit. b i g ww. dyrektywy Rady 2006/112/WE) zależałyby od formy prawnej, w której podatnik wykonuje te czynności.

Reasumując, działalność podatnika polegająca na wykonywaniu i dostawie protez dentystycznych, w sytuacji gdy protezy te wykonywane są przez podatnika lub zatrudnione u niego osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje (techników dentystycznych), powinna być zwolniona z podatku VAT. Nie ma przy tym znaczenia forma organizacyjna prowadzonej przez podatnika działalności w ww. zakresie (osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej czy osoba fizyczna), ani okoliczność czy podatnik prowadzący działalność jako osoba fizyczna sam posiada kwalifikacje technika dentystycznego, czy jedynie zatrudnia pracowników posiadających takie uprawnienia. Istotne jest jednak, aby z dokumentacji podatnika wynikało, że wykonanie protezy dentystycznej będącej przedmiotem dostawy przypada w danym podmiocie technikowi dentystycznemu.

Powyższe wyjaśnienia w zakresie zwolnienia zawartego w art. 43 ust. 1 pkt 14 cyt. ustawy o podatku od towarów i usług dotyczą odpowiednio dostawy protez dentystycznych lub sztucznych zębów przez dentystów.