

## Opodatkowanie VAT usług opiekuńczych

### PROBLEM:

Czy odpłatność za usługi opiekuńcze świadczone w miejscu zamieszkania podopiecznego, polegające na zaspokajaniu codziennych potrzeb życiowych, opiece higienicznej, zalecanej przez lekarza pielęgnacji oraz zapewnieniu kontaktów z otoczeniem, podlega opodatkowaniu VAT i powinna być wykazywana w poz. 10 deklaracji VAT-7?

### ODPOWIEDŹ:

Usługi domu pomocy społecznej nie mogą być uznane za świadczone "odpłatnie". W związku z powyższym kwoty należne od mieszkańca domu, jak też kwoty należne od jego krewnych lub powinowatych nie stanowią obrotu podlegającego opodatkowaniu i nie mogą (nie powinny) być one uwzględniane przy wyliczaniu struktury sprzedaży.

### UZASADNIENIE:

W opisanej sytuacji podstawowym problemem do rozstrzygnięcia jest to, czy świadczenie, o którym mowa, może być potraktowane jako usługa świadczona odpłatnie (w rozumieniu przepisów o VAT) oraz ewentualnie czy podmiot wykonujący tego rodzaju świadczenie działa jako podatnik VAT, czy też występuje w charakterze organu władzy publicznej).

Samo przyznanie pomocy społecznej przybiera formę decyzji administracyjnej. Podstawą prawną takiej decyzji zazwyczaj jest art. 106 ustawy z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (dalej: ustawa o pomocy społecznej). Wynika z niego, że przyznanie świadczeń z pomocy społecznej następuje w formie decyzji administracyjnej. Tak więc podmiot przyznający pomoc działa w ramach kompetencji władczych działa jako organ władzy publicznej. Przyznanie pomocy jest nadaniem określonego uprawnienia - uprawnienia do otrzymania usług albo nieodpłatnie, albo odpłatnie. Wydaje się, powyższe nie wyklucza ustalenia, że same usługi - do otrzymania których mogłyby być uprawnione osoby, na które wydano decyzję - są wykonywane przez jednostkę organizacyjną pomocy społecznej inaczej niż w ramach kompetencji władczych. Teoretycznie zatem, w tym zakresie (przy wykonywaniu tych czynności), jednostka organizacyjna pomocy społecznej nie działa w charakterze organu władzy publicznej, tylko jako "przedsiębiorca". Tak więc sam fakt, że przyznanie pomocy społecznej następuje w ramach decyzji administracyjnej, nie jest przeszkodą do uznania, że czynności te są wykonywane przez podatnika działającego w tym charakterze.

Należy jednak w tym miejscu zwrócić uwagę na to, że zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o pomocy społecznej, zobowiązani do wnoszenia opłaty za pobyt w domu pomocy społecznej są w kolejności:

1. mieszkaniac domu, a w przypadku osób małoletnich przedstawiciel ustawowy z dochodów dziecka,
2. małżonek, zstępni przed wstępnymi,
3. gmina, z której osoba została skierowana do domu pomocy społecznej

- przy czym osoby i gmina określone w pkt 2 i 3 nie mają obowiązku wnoszenia opłat, jeżeli mieszkaniac domu ponosi pełną odpłatność.

Jeśli uznaje się gminę i jednostkę pomocy społecznej (działającą w tej gminie) za jednego podatnika VAT, to gmina nie jest traktowana jako podmiot trzeci wnoszący odpłatność za czynności odrębnego podmiotu. Pokrywa ona koszty funkcjonowania samej siebie. W tym zakresie zatem nie mamy do czynienia z żadną czynnością podlegającą opodatkowaniu. Jeśli już, to ewentualnie opodatkowaniu mogłaby podlegać odpłatność wnoszona przez mieszkańca domu lub jego krewnych czy powinowatych. Należy jednak zauważyć, że przepisy ustawy o pomocy społecznej ustalają odpłatność za te usługi na podstawie kryterium dochodowego, tzn. jako procent dochodów osoby zobowiązanej do pokrycia kosztów pobytu w domu. Dotyczy to zarówno odpłatności wnoszonej przez mieszkańca domu, jak i odpłatności wnoszonej przez krewnych lub powinowatych. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na orzeczenie TS UE z 29 października 2009 r. w sprawie C-246/08 (Komisja Wspólnot Europejskich v. Republika Finlandii). W wyroku tym Trybunał wyraził dość interesujący pogląd dotyczący rozumienia "odpłatności" jako warunku opodatkowania czynności, za które wnoszone jest wynagrodzenie. W sprawie tej chodziło o brak opodatkowania czynności świadczonych przez państwowe biura pomocy prawnej. Za usługi te beneficjenci płacili częściowe wynagrodzenie, którego wysokość zależała wprawdzie od nakładu pracy, lecz także od dochodów i majątku beneficjenta. W ten sposób to poziom tych dochodów i majątku, a nie np. liczba godzin pracy świadczonych przez państwowe biura czy stopień trudności danej sprawy, determinowały wysokość wynagrodzenia, która była pokrywana przez beneficjenta. Na tej podstawie Trybunał uznał, że związek pomiędzy usługami pomocy prawnej świadczonymi przez państwowe biura a świadczeniem ekwiwalentnym płaconym przez beneficjenta nie ma charakteru bezpośredniego.

Mając to na uwadze, można twierdzić, że usługi domu pomocy społecznej nie mogą być uznane za świadczone "odpłatnie" w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Nie ma bowiem bezpośredniego związku pomiędzy wysokością odpłatności a zakresem otrzymywanych w zamian przez mieszkańca domu świadczeń. W związku z powyższym kwoty otrzymywane (należne) od mieszkańca domu, jak też kwoty należne od jego krewnych lub powinowatych, nie stanowią obrotu podlegającego opodatkowaniu. W konsekwencji nie mogą (nie powinny) być one uwzględniane przy wyliczaniu struktury sprzedaży).

### PODSTAWY PRAWNE

- art. 61 ust. 1, art. 106 ustawy z 12 marca 2004 r. o pomocy społecznej (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 1508; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 2354)
- art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (j.t. Dz.U. z 2018 r. poz. 2174; ost.zm. Dz.U. z 2018 r. poz. 2354)

©P

ADAM BARTOSIEWICZ

doradca podatkowy, radca prawny, autor komentarzy książkowych i licznych publikacji z dziedziny podatków