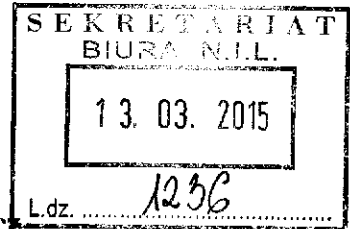




Warszawa, dnia 09 marca 2015 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW

PT7.8162.4.2015.JDI.57



Pan
Maciej Hamankiewicz
Prezes
Naczelnej Rady Lekarskiej
ul. J. Sobieskiego 110
00-764 Warszawa

Szanowny Panie Preznie,

Odpowiadając na wystąpienie z dnia 5 lutego 2015 r. dotyczące zagadnienia ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej czynności udzielania porad lekarskich zakończonych zwykle wystawieniem przez lekarza prowadzącego praktykę lekarską bez wynagrodzenia recepty dla siebie (tzw. recepta „*pro auctore*”) lub członka swojej rodziny (tzw. recepta „*pro familiae*”), jak również nieodpłatnego świadczenia usług opieki medycznej na rzecz osób nieuprawnionych do uzyskania recepty „*pro familiae*” (np. innych lekarzy bądź członków dalszej rodziny) oraz w miejscu wezwania, uprzejmie informuję.

Stosownie do treści przepisu art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) – dalej „u.p.t.u.” – podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Zgodnie z art. 2 pkt 22 u.p.t.u. przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Jednocześnie stosownie do brzmienia art. 5 ust. 1 ww. ustawy opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- 1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju;
- 2) eksport towarów;
- 3) import towarów na terytorium kraju;
- 4) wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju;
- 5) wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów.

Jak z powyższego wynika pośród czynności podlegających opodatkowaniu i uznawanych za sprzedaż zostały wymienione takie dostawy towarów/świadczenia usług na terytorium kraju, które mają charakter odpłatny. Jednakże w drodze wyjątku jako odstępstwo od wskazanej powyżej zasady, w art. 7 ust. 2 oraz art. 8 ust. 2 u.p.t.u. przewidziano również przypadki, w których czynności o charakterze nieodpłatnym, zrównane są z ww. czynnościami odpłatnymi. Przepisy te stanowią implementację do polskiego systemu prawnego odpowiednio art. 16 oraz art. 26 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.) – dalej „Dyrektywa 2006/112/WE”. Zgodnie z tymi regulacjami wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub, w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub

ich części podlegał w całości lub w części odliczeniu, jest uznawane za odpłatną dostawę towarów. Z kolei, za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

a) użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadkach kiedy VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa.

Jednocześnie zgodnie z przepisem ust. 2 art. 26 Dyrektywy 2006/112/WE państwa członkowskie mogą odstąpić od stosowania przepisów ust. 1, pod warunkiem że takie odstępstwo nie będzie prowadzić do zakłóceń konkurencji.

Analiza powołanych przepisów Dyrektywy 2006/112/WE prowadzi zatem do wniosku, iż *ratio legis* tych regulacji stanowi zapobieżenie sytuacji, w której nieodpłatne świadczenie usług bądź dostawa towarów z uwagi na swój charakter – bez wynagrodzenia – stanowiłyby czynność pociągająca za sobą skutek w postaci naruszenia konkurencji, naruszenia zasady neutralności, naruszenia wynikającej z konstrukcji podatku VAT zasady faktycznego opodatkowania konsumpcji (podatek od wartości dodanej obciąża konsumpcję) oraz zasady powszechności opodatkowania.

Taka sytuacja nie zachodzi jednak w przypadku czynności, których dotyczy zapytanie Pana Prezesa. Odnotowania bowiem wymaga, iż poruszone zagadnienie odnosi się do udzielania przez lekarzy i lekarzy dentyistów porad lekarskich (świadczenia usług medycznych) w ramach których wystawiane są analizowane recepty. Stosownie natomiast do treści przepisu art. 43 ust. 1 pkt 19 u.p.t.u. usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, świadczone w ramach wykonywania zawodów lekarza i lekarza dentyisty podlegają zwolnieniu od podatku. Jeśli zatem usługi te służyłyby celom przewidzianym w tym przepisie, to w przypadku ich odpłatnego świadczenia (podlegającego opodatkowaniu podatkiem VAT zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.) musiałyby zostać zarazem uznane za zwolnione od podatku. Świadczenie tychże usług nie wiązałoby się zatem z obowiązkiem uiszczenia kwoty podatku należnego z tego tytułu. Analogiczna sytuacja zachodziłaby w przypadku realizowania tych czynności bez wynagrodzenia.

Powyższe prowadzi zatem do wniosku, iż przepis art. 8 ust. 2 u.p.t.u., odnoszący się do nieodpłatnego świadczenia usług, nie znajduje zastosowania w odniesieniu do tych czynności, które w razie ich uznania za podlegające opodatkowaniu zostałyby zwolnione od podatku. W tym bowiem przypadku pozostawienie ich poza zakresem u.p.t.u. nie prowadzi do naruszenia powołanych powyżej zasad, które należy uznać za uzasadniające zrównanie takich czynności z czynnością odpłatnego świadczenia usług. W rezultacie, czynności te jako nieobjęte zakresem art. 8 ust. 2 u.p.t.u. nie mogą również zostać uznane za mieszczące się w pojęciu sprzedaży, a tym samym za objęte obowiązkiem ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej.

Odnosząc się natomiast do kolejnego zagadnienia dotyczącego lekarzy, którzy mają zarejestrowane dwie praktyki, w tym praktykę „w miejscu wezwania”, należy zauważyć, że jak wskazano powyżej, zgodnie z art. 111 ust. 1 u.p.t.u., podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Przepis ten określa generalną zasadę, z której wynika, iż obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy podatników, którzy dokonują

sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (na mocy art. 111 ust. 8 u.p.t.u., minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z tego obowiązku). Zatem podstawowym kryterium decydującym o obowiązku stosowania ewidencji za pomocą kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń. Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz innych, niż wymienione w art. 111 ust. 1 u.p.t.u. podmiotów nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, co oznacza, że nie mają również obowiązku posiadania kasy rejestrującej.

Lekarze dokonujący świadczenia usług na rzecz osób wymienionych w art. 111 ust. 1 u.p.t.u., mają natomiast obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej w świetle § 4 pkt 2 lit. f rozporządzenia z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 1544). Zgodnie z tym przepisem zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3, nie stosuje się w przypadku świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów (przepisy tego rozporządzenia przewidują stosowne przepisy przejściowe).

Mając na uwadze treść art. 111 ust. 1 u.p.t.u. i wynikający z niego nakaz ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych, jedynie lekarze realizujący sprzedaż na rzecz tych podmiotów są zobowiązani do posiadania (celem ewidencjonowania na niej) kasy rejestrującej.

Powyższe wyjaśnienie dotyczy lekarzy prowadzących w rozumieniu art. 15 u.p.t.u. działalność gospodarczą. Jeżeli lekarz prowadzi praktykę lekarską na podstawie umowy o pracę, czynności wykonywane w ramach tej praktyki nie podlegają podatkowi od towarów i usług. Podatkowi temu nie będą również podlegać czynności nieodpłatnej porady lekarskiej wykonywane poza tą praktyką.

Należy również zauważyć, iż w razie wątpliwości dany lekarz może zwrócić się do właściwego organu podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych w trybie przepisu art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.)

J. Powaszyński

7 urzędowania Ministerstwa Finansów
PODSEKRETAŃ SZTANU

Jarosław Nekemań