

Sopot, dnia 06 marca 2015 r.

Sygn.: 000591

OPINIA PRAWNA

sporządzona w oparciu o zlecenie skierowane przez Zleceniodawcę Pana Antoniego Rybkę w dniu 04 marca 2015 r. o godzinie 10:48 w ramach abonamentu Lex Secure
Tvoja Opieka Prawna

Przedmiot odpowiedzi:

1. Czy według ustawy o podatku od towarów i usług, usługi nieodpłatne świadczone w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu?
2. Jak należy wyliczać koszt świadczenia, poniesiony przez lekarza, w przypadku nieodpłatnej usługi medycznej uznawanej, zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług, za odpłatną?
3. Czy dla przedsiębiorców nie będących podatnikami podatku od towarów i usług, podstawa opodatkowania jest inna niż dla podatników podatku od towarów i usług?
4. Jak kształtują się obowiązki ewidencjonowania nieodpłatnych usług na kasie rejestrującej, przez lekarzy nie będących podatnikami podatku od towarów i usług?
5. Czy dotychczasowa forma wystawiania recept pro medico, pro auctore i pro familia przez lekarzy nie będących przedsiębiorcami, mających podpisaną umowę o świadczenie usług medycznych finansowanych ze środków publicznych z NFZ oraz przez lekarzy zatrudnionych w podmiotach leczniczych mających podpisaną umowę z NFZ, jest zgodna z prawem i czy podlega obowiązkowi ewidencji na kasie rejestrującej?

Podstawy prawne:

1. Art. 8 ust. 2 pkt 2, art. 15 ust. 2, art. 29a ust. 1 i 5, art. 43 ust. 1 pkt 19, art. 111, art. 113 ust. 1 i 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U.2011.177.1054 ze zm.);

2. Art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U.2012.749 ze zm.);
3. § 2 pkt 1, § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U.2014.1544);
4. Pkt 44 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 listopada 2014 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz.U.2014.1544);
5. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy dnia z 15 marca 2011 r., sygn. I SA/Bd 19/2011;
6. Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 29 marca 2013 r., sygn. ITPP2/443-1551/12/AD;
7. Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 2 lipca 2014 r., sygn. ITPP2/443-449/14/AK.

Klauzula prawna:

Przygotowując niniejszą Opinię prawną przeanalizowano i polegano wyłącznie na informacjach otrzymanych od Zleceniodawcy. Nie badano, ani nie weryfikowano prawdziwości przedstawionego stanu faktycznego. Sporządzający niniejszą Opinię zastrzega sobie prawo weryfikacji niniejszego opracowania w przypadku ujawnienia faktów nieznanych mu w momencie jego sporządzenia.

Niniejszą Opinię prawną wydaje się do wiadomości Zleceniodawcy Pana Antoniego Rybki – Przewodniczącego Regionu Lubelskiego Ogólnopolskiego Związku Zawodowego Lekarzy, z prawem publikacji przez Zleceniodawcę.

Opinia dotyczy wyłącznie kwestii w niej określonych i nie może być interpretowana, jako obejmująca, w tym przez domniemanie, inne, niewspomniane w niej kwestie.

W niniejszej Opinii prawnej zaprezentowano niezależną, subiektywną ocenę sporządzającego, dotyczącą prawnych aspektów przedmiotu analizy, w szczególności ocena prawna przedstawiona w Opinii nie daje gwarancji wyniku danej sprawy, w przypadku skierowania jej na drogę postępowania sądowego lub administracyjnego.

Stan prawny:

Zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług (dalej jako u.p.t.u.) za odpłatne świadczenie usług uznaje się również nieodpłatne świadczenie usług **na cele osobiste** podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, **oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.**

Pomijając nieodpłatne świadczenie usług medycznych na cele osobiste, które nie sprawia problemów interpretacyjnych, należy przejść do kwestii innego nieodpłatnego świadczenia usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, ponieważ ten fragment przepisu będzie się odnosił do nieodpłatnego świadczenia usług medycznych na rzecz osób trzecich.

Analizując treść powołanego art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. zauważyć należy, że dla ustalenia czy konkretne nieodpłatne świadczenie usług podlega opodatkowaniu na mocy cytowanego wyżej przepisu, istotne jest ustalenie celu takiego świadczenia. Jeżeli nieodpłatne świadczenie wpisuje się w cel prowadzonej działalności gospodarczej, wtedy przesłanka uznania takiej nieodpłatnej czynności za odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu nie zostanie spełniona. Stwierdzenie takie uzależnione jednak jest od konkretnych okoliczności jakie w danej sprawie występują.

Pojęcie "działalność gospodarcza" zostało zdefiniowane w art. 15 ust. 2 u.p.t.u., zgodnie z którym działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

W tym miejscu należy stwierdzić, że jedną z cech działalności gospodarczej jest jej **zarobkowy charakter**. Dlatego należy zawsze brać pod uwagę cel zarobkowy przy rozstrzygnięciu, czy dana nieodpłatna usługa jest świadczona do celów innych niż działalność gospodarcza, czy właśnie w ramach tej działalności.

Działalność będzie zarobkowa, gdy pomimo nieodpłatnego wykonania usługi, buduje pozytywny wizerunek przedsiębiorcy i przyczynia się do przyszłego zwiększenia dochodów

przedsiębiorcy. Wystarczającą przesłanką kwalifikacji do działalności jako zarobkowej jest sam zamiar osiągnięcia zarobku, utożsamianego z zamiarem osiągnięcia zysku. Nie jest istotne, czy zysk został rzeczywiście osiągnięty, czy też poniesiono stratę.

Przez nieodpłatne usługi służące do celów działalności gospodarczej podatnika należy rozumieć takie, które są wykonywane bez wynagrodzenia, ale w związku z potrzebami prowadzonej działalności gospodarczej. **Świadczenie ma dominujący charakter w stosunku do korzyści osiąganey w tym przypadku przez odbiorcę tych świadczeń.**

Należy podkreślić, że dla prawidłowego ustalenia opodatkowania nieodpłatnej usługi ma znaczenie, kto uzyskuje dominującą korzyść z tego tytułu. Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług, bądź jego brak, w przypadku usług świadczonych nieodpłatnie na rzecz osób fizycznych, jest każdorazowo uzależnione od oceny występujących w danej sprawie okoliczności faktycznych. Jeżeli nieodpłatne świadczenie usługi wykonane jest w celu zarobkowym, czyli związanym z prowadzoną działalnością gospodarczą, taka usługa nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W przypadku, gdy brak związku pomiędzy nieodpłatnymi usługami a osiąganymi obrotami (podatnik nie osiąga żadnych dochodów i np. nie dokonuje reklamy swojej działalności gospodarczej, jako przedsiębiorstwa świadczącego usługi medyczne) należy stwierdzić, iż usługi te służą one do celów innych niż działalność gospodarcza prowadzona przez podatnika. Wobec czego należy je traktować jako odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Innymi słowy jeśli celem nieodpłatnego świadczenia jest przede wszystkim udzielenie korzyści w postaci bezpłatnego udzielenia usługi medycznej, usługi takie traktowane są zgodnie z art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. za usługi odpłatne, podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

W związku z powyższym, nieodpłatna porada lekarza będącego przedsiębiorcą, udzielona sobie bądź dla członka swojej rodziny, bądź dla innej osoby trzeciej bez odpłatności, może być uznana za nieodpłatną usługę uznawaną za odpłatną w rozumieniu art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u., jeżeli jest świadczona w innym celu niż działalność zarobkowa, będąca konstytutywną cechą działalności gospodarczej.

Z uwagi na wielość stanów faktycznych mogących mieć znaczenie dla oceny, czy nieodpłatna usługa może być uznana za usługę odpłatną na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. zaleca się wystąpienie do Ministra Finansów o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego.

Kolejną kwestią wymagającą rozważenia jest sposób ewidencji nieodpłatnej usługi w zakresie opieki medycznej. Przepis art. 29a ust. 1 u.p.t.u. wskazuje, że podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2-5, art. 30a-30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Jednym z wymienionych powyżej wyjątków jest art. 29a ust. 5 u.p.t.u., który wskazuje, że w przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. (tj. usługi świadczone nieodpłatnie uznawane za odpłatne), podstawą opodatkowania jest **koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika.**

Kluczowym w przedmiotowej sprawie, jest ustalenie jak należy określić koszt świadczenia usług poniesiony przez podatnika. Ustawodawca nie zdefiniował co należy rozumieć przez koszt świadczenia nieodpłatnych usług poniesiony przez podatnika. Należy jednak przyjąć, iż jest to kryterium inne niż obiektywna cena rynkowa świadczenia. Koszt świadczenia nieodpłatnej usługi, stanowić będzie całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika w związku z świadczeniem usługi medycznej. W związku z tym, koszty poniesione przez lekarza przy wykonywaniu nieodpłatnej usługi w zakresie opieki medycznej, określa świadczący usługi, czyli lekarz.

Określenie kosztów poniesionych przez lekarza przy wykonywaniu nieodpłatnej usługi powinno nastąpić w odniesieniu do konkretnej usługi. W przypadku nieodpłatnej konsultacji lekarskiej, koszty mogą w ogóle nie powstać. Może również wystąpić sytuacja, w której lekarz przeprowadzając badanie specjalistycznym sprzętem medycznym, może w stanie oszacować koszt przeprowadzenia takiego badania, określając np. stopień zużycia energii.

W razie wątpliwości, czy dany wydatek może stanowić koszt świadczenia nieodpłatnej usługi medycznej podatnik powinien zwrócić się do Ministra Finansów o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Odpowiadając na kolejne pytanie należy zauważyć, że w stosunku do przedsiębiorców nie będących podatnikami podatku od towarów i usług, nie stosuje się do nich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług dotyczących określenia podstawy opodatkowania. Kwestia określenia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług odnosi się wyłącznie do płatników tego podatku.

Przechodząc do kwestii ewidencjonowania nieodpłatnej usługi uznawanej za odpłatną, należy przytoczyć § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (dalej jako rozporządzenie). Wyżej wymieniony przepis wskazuje, że zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2016 r., czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia. Punkt 44 załącznika do rozporządzenia wskazuje, że zwolnioną z ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2016 r., jest czynność wymieniona w art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. – czyli nieodpłatna usługa uznawana za odpłatną. Jednakże, § 4 rozporządzenia wskazuje, że zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3, **nie stosuje się w przypadku m.in świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów**, W związku z tym **nieodpłatne usługi w zakresie opieki medycznej podlegają obowiązkowi ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących**. Należy jednak pamiętać, że usługi medyczne będą ewidencjonowane jako zwolnione od podatku od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 u.p.t.u.

Powyższe rozważania dotyczyły lekarzy, będących przedsiębiorcami, którzy zgodnie z u.p.t.u są podatnikami podatku od towarów i usług. Jednakże, sytuacja lekarzy, którzy objęci są zwolnieniem podmiotowym na podstawie art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u. – czyli nie będących podatnikami podatku od towarów i usług, w zakresie ewidencjonowania na kasie rejestrującej, kształtuje się podobnie. Obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy dotyczy nie tylko podatników zarejestrowanych jako czynnych podatników podatku od towarów i usług. Również podatnicy zarejestrowani jako podatnicy podatku od towarów i usług zwolnieni podmiotowo, są zobowiązani do ewidencjonowania obrotu na kasie rejestrującej. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy dnia z 15 marca 2011 r. (sygn. I SA/Bd 19/2011) uznał bowiem, że: *obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy pomocy kasy rejestrującej obciążeni są nie tylko podatnicy czynni, ale także zwolnieni od podatku od towarów i usług ze względu na przedmiot transakcji lub podmiot dokonujący czynności (art. 113 ust. 1 i 9 u.p.t.u.).*

W związku z powyższym, przedsiębiorca nie będący podatnikiem podatku od towarów i usług, ma obowiązek ewidencjonowania jedynie obrotu, gdyż nie obowiązuje go obowiązek ewidencjonowania kwot podatku. W ocenie sporządzającego niniejszą opinię, lekarz przedsiębiorca nie będący podatnikiem podatku od towarów i usług, ewidencjonując obrót na kasie rejestrującej, w przypadku nieodpłatnych usług będących, zgodnie z art. 8 ust 2 pkt 2

u.p.t.u., uznawanych za odpłatne, jako podstawę ewidencjonowania powinien wpisać kwotę 0,00 złotych.

Przechodząc do pytania dotyczącego wystawiania recept pro auctore, pro medico i pro familiae przez lekarzy nie będących przedsiębiorcami, należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że 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.

Mając powyższe na uwadze, należy jednak rozważyć czy świadczenie usług w postaci wystawiania recept pro auctore oraz pro familiae w ramach umowy o świadczenie usług medycznych finansowanych ze środków publicznych z Narodowym Funduszem Zdrowia może być kwalifikowane jako świadczenie usług w zakresie opieki medycznej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz na rzecz rolników ryczałtowych.

Należy w tym miejscu wskazać, że Zleceniodawca wystawiając recepty dla siebie oraz dla członków rodziny świadczy usługi. Z uwagi jednak, iż świadczenie niniejszych usług odbywa się w ramach umowy podpisanej z NFZ, za nabywcę usługi należy w tym wypadku uznać NFZ, a nie osobę fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej. Z charakteru tej umowy, która jest umową o świadczenie na rzecz osób trzecich wynika, że pacjent jest tutaj jedynie podmiotem upoważnionym do korzystania ze świadczenia, odbierającym daną usługę. Stronami umowy są lekarz i Narodowy Fundusz Zdrowia.

Recepty wystawiane przez lekarza dla siebie oraz na rzecz rodziny są realizowane w ramach umowy podpisanej z NFZ, co oznacza, że nie mamy tutaj do czynienia z świadczeniem usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, które wymagałyby ewidencji za pomocą kasy rejestrującej.

Analogicznie kształtuje się sytuacja lekarzy zatrudnionych w podmiocie leczniczym, mającym podpisaną umowę z NFZ, wystawiających recepty pro auctore, pro medica i pro familiae. Również w tym przypadku za nabywcę usługi należy w tym wypadku uznać NFZ, a osoby fizyczne, którym wydano recepty są podmiotami upoważnionymi do korzystania ze świadczenia.

Należy jednak pokreślić, iż przepisy dotyczące obowiązku ewidencjonowania świadczenia nieodpłatnych usług medycznych, które na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. są uznawane

za odpłatne oczekują obecnie na interpretację Ministra Finansów, dlatego istnieje możliwość, że stanowisko Ministra Finansów będzie odmienne od zaprezentowanego w niniejszej opinii.

Wnioski:

Analizując treść powołanego art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. zauważyć należy, że dla ustalenia czy konkretne nieodpłatne świadczenie usług podlega opodatkowaniu na mocy cytowanego wyżej przepisu, istotne jest ustalenie celu takiego świadczenia. Jeżeli nieodpłatne świadczenie wpisuje się w cel prowadzonej działalności gospodarczej, wtedy przesłanka uznania takiej nieodpłatnej czynności za odpłatne świadczenie usług, podlegające opodatkowaniu nie zostanie spełniona. Stwierdzenie takie uzależnione jednak jest od konkretnych okoliczności jakie w danej sprawie występują.

Koszt świadczenia nieodpłatnej usługi, stanowić będzie całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika w związku z świadczeniem usługi medycznej.

W stosunku do przedsiębiorców nie będących podatnikami podatku od towarów i usług, nie stosuje się do nich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług dotyczących określenia podstawy opodatkowania. Kwestia określenia podstawy opodatkowania podatkiem od towarów i usług odnosi się wyłącznie do płatników tego podatku.

Przedsiębiorca nie będący podatnikiem podatku od towarów i usług, ma obowiązek ewidencjonowania jedynie obrotu, gdyż nie obowiązuje go obowiązek ewidencjonowania kwot podatku. W ocenie sporządzającego niniejszą opinię, lekarz przedsiębiorca nie będący podatnikiem podatku od towarów i usług, ewidencjonując obrót na kasie rejestrującej, w przypadku nieodpłatnych usług będących, zgodnie z art. 8 ust 2 pkt 2 u.p.t.u., uznawanych za odpłatne, jako podstawę ewidencjonowania powinien wpisać kwotę 0,00 złotych.

Podsumowując odpowiedź na pytania prawne dotyczące wystawiania recept pro auctore, pro medico i pro familiae przez lekarza nie będącego przedsiębiorcą, należy stwierdzić, że recepty wystawiane przez niego na własny użytek oraz na rzecz rodziny są realizowane w ramach umowy podpisanej z NFZ. W związku z tym za nabywcę usługi należy w tym wypadku uznać NFZ, co oznacza, że nie występuje w tym przypadku świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, które wymagałyby ewidencji za pomocą kasy rejestrującej.

Analogicznie kształtuje się sytuacja lekarzy zatrudnionych w podmiocie leczniczym, mającym podpisaną umowę z NFZ o świadczenie usług medycznych finansowanych ze środków publicznych, wystawiających recepty pro auctore, pro medica i pro familiae. Również w tym przypadku za nabywcę usługi należy uznać NFZ, a osoby fizyczne, którym wydano recepty są podmiotami upoważnionymi do korzystania ze świadczenia.

Niniejsza opinia prawna została przygotowana na zlecenie Lex Secure Sp. z o.o. przez LEGALIS Kancelarię Radców Prawnych i Adwokatów Komar-Komarowscy, Piotrowska, Sulima i Partnerzy z siedzibą w Sopocie.

Z poważaniem



RADCA PRAWNY
Kajetan Komar-Komarowski