

Autor: Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
Data wydania: 03-03-2021
Sygnatura: 0114-KDIP1-3.4012.94.2021.1.MPE
Istota interpretacji: W zakresie obowiązku wymiany przez podmiot leczniczy kas rejestrujących na kasy rejestrujące on-line.
Stanowisko: prawidłowe
Klasyfikacja wg przepisów: Ustawa o podatku od towarów i usług.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 17 lutego 2021 r. (data wpływu 18 lutego 2021 r.) o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie obowiązku wymiany przez podmiot leczniczy kas rejestrujących na kasy rejestrujące on-line – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 18 lutego 2021 r. wpłynął do tutejszego Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie obowiązku wymiany przez podmiot leczniczy kas rejestrujących na kasy rejestrujące on-line.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Spółka jest podmiotem leczniczym, którego rodzajem wykonywanej działalności leczniczej są stacjonarne ambulatoryjne świadczenia zdrowotne: badania wzroku i zabiegi laserowej korekcji wad wzroku. Świadczenia wykonywane są wyłącznie w ośrodku, stacjonarnie. Spółka zatrudnia lekarzy okulistów na podstawie umów cywilnoprawnych. Lekarze zatrudnieni przez Spółkę świadczą na rzecz pacjentów podmiotu swoje usługi, po czym wystawiają Spółce fakturę do opłacenia za wykonane usługi. W myśl ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług art. 145b lekarze świadczący usługi w zakresie opieki medycznej mają obowiązek wymiany dotychczasowych kas fiskalnych na kasy fiskalne on-line.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:

Czy Spółka, jako podmiot leczniczy zatrudniający lekarzy okulistów na podstawie umów cywilnoprawnych, zobowiązana jest do wymiany aktualnie używanych kas fiskalnych na kasy fiskalne on-line, na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług?

Zdaniem Wnioskodawcy, w kontekście powołanych wyżej regulacji prawnych Spółka jako podmiot leczniczy prowadzący działalność w formie spółki z o.o. w zakresie usług ambulatoryjnych stacjonarnych świadczeń zdrowotnych poprzez zatrudnionych lekarzy na umowach cywilnoprawnych, nie podlega przepisom art. 145b ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż przepis wyraźnie wskazuje, że obowiązek wymiany kasy rejestrującej na kasę rejestrującą on-line dotyczy tylko świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów w ramach indywidualnej praktyki, a nie przez podmioty lecznicze.

Jak z wniosku wynika, Spółka jest podmiotem leczniczym zatrudniającym lekarzy w oparciu o umowy cywilnoprawne, którzy świadczą na rzecz Spółki usługi medyczne. Następnie lekarze wystawiają Spółce fakturę za swoje usługi. Ustawodawca w art. 5 ust. 3 o działalności leczniczej wyraźnie wskazał, że wykonywanie zawodu w ramach praktyk zawodowych nie jest prowadzeniem podmiotu leczniczego.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z zapisu art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2020 r., poz. 106 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą. Zgodnie z tym przepisem, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, że obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zatem jednym z podstawowych kryteriów decydujących o obowiązku stosowania do ewidencjonowania kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń.

Z dniem 1 maja 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz. U. poz. 675). Ustawa ta wprowadza do ustawy o podatku od towarów i usług zmiany w zakresie kas rejestrujących. Ustawa ta zakłada m.in. możliwość, a dla podatników prowadzących działalność gospodarczą w określonych w ustawie rodzajach czynności – obowiązek stosowania kas rejestrujących on-line – w celu prowadzenia ewidencji sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Kasy on-line wyposażone są w nowe funkcjonalności umożliwiające, oprócz zapisu w pamięci fiskalnej i chronionej kasy, również przekazywanie w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni danych rejestrowanych przy ich użyciu z prowadzonej ewidencji oraz danych o zdarzeniach mających znaczenie dla pracy kas do systemu teleinformatycznego Centralnego Repozytorium Kas.

W myśl art. 111a ust. 3 ustawy, kasy rejestrujące łączą się z Centralnym Repozytorium Kas za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej w sposób, który zapewnia:

1. przesyłanie danych z kas rejestrujących do Centralnego Repozytorium Kas w sposób bezpośredni, ciągły, zautomatyzowany lub na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej;
2. przesyłanie poleceń z Centralnego Repozytorium Kas do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas, i ich odbiór przez te kasy:
 - a. związanych z fiskalizacją kasy rejestrującej,
 - b. obejmujących określenie:
 - sposobu i zakresu przesyłania danych z tej kasy,
 - sposobu pracy kasy rejestrującej,
 - c. zapewniających prawidłowość pracy kasy rejestrującej.

Art. 111 ust. 6a ustawy określa wymagania i zasady działania, którym powinny odpowiadać kasy on-line. W myśl przywołanego przepisu, kasa rejestrująca musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie, przechowywanie i bezpieczne przesyłanie danych z kasy rejestrującej na zewnętrzne nośniki danych oraz umożliwiać połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas określonych w art. 111a ust. 3 (...).

Pojęcie „kasa fiskalna on-line” zdefiniowane zostało w § 2 pkt 6 rozporządzenia z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U 2019 r., poz. 816 z późn. zm.), który odwołuje się do treści znowelizowanej ustawy, wskazując, że przez kasę on-line rozumie się kasę, o której mowa w art. 111 ust. 6a ustawy.

Znowelizowana ustawa o podatku od towarów i usług wskazuje terminy i grupy podatników, których obowiązek posiadania kasy on-line.

Stosownie do zapisu art. 145a ust. 1 ustawy, z zastrzeżeniem art. 145b, podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, które nie umożliwiają połączenia i przesyłania danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określonych w art. 111a ust. 3.

Kasa rejestrująca z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii – stosownie do treści art. 145a ust. 2 ww. ustawy – musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie podstawowych danych dotyczących dokonywanych sprzedaży, w tym wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego, oraz musi przechowywać te dane, a w przypadku kasy z elektronicznym zapisem kopii – dodatkowo zapewniać bezpieczne ich przesyłanie na zewnętrzne nośniki danych.

Zgodnie z brzmieniem art. 145a ust. 5 ustawy, w kasach rejestrujących z papierowym zapisem kopii pamięć fiskalna nie podlega wymianie.

Producenci krajowi i podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w celu wprowadzenia ich na terytorium kraju do obrotu są obowiązani do uzyskania dla danego typu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii potwierdzenia Prezesa Głównego Urzędu Miar, że kasy te spełniają funkcje wymienione w ust. 2 oraz kryteria i warunki techniczne dla tych kas. Potwierdzenie to jest wydawane nie później niż do dnia upływu okresów wskazanych odpowiednio w ust. 7 pkt 1 i 2 (art. 145a ust. 6).

Na podstawie art. 145a ust. 7 ustawy, potwierdzenia o spełnieniu funkcji, kryteriów i warunków technicznych dla kas rejestrujących przez:

1. kasy rejestrujące z elektronicznym zapisem kopii – są wydawane na okres do dnia 31 grudnia 2022 r.;
2. kasy rejestrujące z papierowym zapisem kopii – są wydawane na okres do dnia 31 sierpnia 2019 r.

Stosownie do art. 111 ust. 3c ustawy o podatku od towarów i usług, do prowadzenia ewidencji sprzedaży mogą być stosowane wyłącznie kasy rejestrujące, które zostały nabyte w okresie obowiązywania potwierdzenia, o którym mowa w ust. 6b, z uwzględnieniem ust. 3d.

W myśl art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d) ustawy, podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w terminie do dnia 31 grudnia 2020 r. - do świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów.

Przepis ust. 1 stosuje się tylko do kas rejestrujących, przy zastosowaniu których jest prowadzona ewidencja sprzedaży w zakresie sprzedaży towarów lub świadczenia usług wymienionych w ust. 1 (art. 145b ust. 2 ustawy).

Zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 2 lit. d) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii (Dz. U. z 2020 r., poz. 1059) przedłuża się terminy, w których podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, o których mowa w art. 145b ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług do dnia 30 czerwca 2021 r. do świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów.

Powyższy przepis określa, że podatnicy ograniczeni są w możliwości prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii do dnia 30 czerwca 2021 r., jeśli świadczą usługi w zakresie opieki medycznej jako lekarze i lekarze dentyści.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest podmiotem leczniczym, którego rodzajem wykonywanej działalności leczniczej są stacjonarne ambulatoryjne świadczenia zdrowotne: badania wzroku i zabiegi laserowej korekcji wad wzroku. Świadczenia wykonywane są wyłącznie w ośrodku, stacjonarnie. Wnioskodawca zatrudnia lekarzy okulistów na podstawie umów cywilnoprawnych. Lekarze zatrudnieni przez Wnioskodawcę świadczą na rzecz pacjentów podmiotu swoje usługi, po czym wystawiają Spółce fakturę do opłacenia za wykonane usługi.

W tak przedstawionym opisie sprawy wątpliwości Wnioskodawcy sprowadzają się do ustalenia czy Wnioskodawca, jako podmiot leczniczy zatrudniający lekarzy okulistów na podstawie umów cywilnoprawnych, zobowiązany jest do wymiany aktualnie używanych kas fiskalnych na kasy fiskalne on-line.

W niniejszej sprawie, zdaniem Wnioskodawcy, Spółka jako podmiot leczniczy prowadzący działalność w formie spółki z o.o. w zakresie usług ambulatoryjnych stacjonarnych świadczeń zdrowotnych poprzez zatrudnionych lekarzy na umowach cywilnoprawnych, nie podlega przepisom art. 145b ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż przepis wyraźnie wskazuje, że obowiązek wymiany kasy rejestrującej na kasę rejestrującą on-line dotyczy tylko świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów w ramach indywidualnej praktyki, a nie przez podmioty lecznicze.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że w myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentysty (Dz. U. z 2020 r., poz. 514) wykonywanie zawodu lekarza polega na udzielaniu przez osobę posiadającą wymagane kwalifikacje, potwierdzone odpowiednimi dokumentami, świadczeń zdrowotnych, w szczególności: badaniu stanu zdrowia, rozpoznawaniu chorób i zapobieganiu im, leczeniu i rehabilitacji chorych, udzielaniu porad lekarskich, a także wydawaniu opinii i orzeczeń lekarskich.

Działalność lecznicza lekarzy, zgodnie z art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2020 r., poz. 295) może być wykonywana w formie:

- a. jednoosobowej działalności gospodarczej jako indywidualna praktyka lekarska, indywidualna praktyka lekarska wyłącznie w miejscu wezwania, indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska, indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska

- wyłącznie w miejscu wezwania, indywidualna praktyka lekarska wyłącznie w zakładzie leczniczym na podstawie umowy z podmiotem leczniczym prowadzącym ten zakład lub indywidualna specjalistyczna praktyka lekarska wyłącznie w zakładzie leczniczym na podstawie umowy z podmiotem leczniczym prowadzącym ten zakład,
- b. spółki cywilnej, spółki jawnej albo spółki partnerskiej jako grupowa praktyka lekarska.

W myśl art. 5 ust. 3 ustawy o działalności leczniczej wykonywanie zawodu w ramach praktyk zawodowych nie jest prowadzeniem podmiotu leczniczego.

Cechą charakterystyczną wykonywania zawodu w formie praktyki lekarskiej jest więc udzielanie świadczeń zdrowotnych przez lekarza/lekarzy na własny rachunek i własną odpowiedzialność. Właśnie ta cecha odróżnia prowadzenie praktyki od podmiotu leczniczego, w którym lekarze wykonują zawód na podstawie stosunku prawnego zawartego z podmiotem leczniczym, udzielając świadczeń na rachunek i odpowiedzialność (wobec osób trzecich) podmiotu leczniczego.

Należy zauważyć, że w myśl art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d) ustawy, w zw. z § 1 ust. 1 pkt 2 lit d) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 czerwca 2020 r. w sprawie przedłużenia terminów prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, podatnicy świadczący usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w terminie do dnia 30 czerwca 2021 r.

Wykładnia normy zawartej w ww. przepisie wskazuje, że do stosowania kas fiskalnych on-line od dnia 1 lipca 2021 r. zobowiązani są lekarze i lekarze dentyści (osoby fizyczne). Tak więc świadczenie usług w zakresie opieki medycznej przez lekarza lub lekarza dentyistę na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub na rzecz rolników ryczałtowych w sytuacji, gdy świadczenia te wykonywane są przez podatnika lub podmioty zatrudniające osoby posiadające odpowiednie kwalifikacje (lekarze) nie jest objęte obowiązkiem ewidencjonowania usług w ww. zakresie przy zastosowaniu kas rejestrujących on-line.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że Spółka świadczy usługi w zakresie opieki medycznej wykonywanej przez lekarzy okulistów zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych. Zatem Wnioskodawca jako podmiot zatrudniający ww. osoby – niezależnie od formy zatrudnienia – ma prawo prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii i nie będzie zobowiązany do wymiany aktualnie używanych przez Spółkę kas rejestrujących na kasy fiskalne on-line.

W świetle powyższego stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem stanu faktycznego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego. Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem podanym przez

Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z tym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swą aktualność.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej). Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (...), za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.