

**Data wydania:**  
**Sygnatura:**

10-04-2020  
0113-KDIPT1-3.4012.84.2020.2.ALN

## **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r., poz. 900, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 29 stycznia 2020 r. (data wpływu 31 stycznia 2020 r.), uzupełnionym pismem z dnia 30 marca 2020 r. (data wpływu 7 kwietnia 2020 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania wobec Wnioskodawcy art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy - **jest nieprawidłowe.**

## **UZASADNIENIE**

W dniu 31 stycznia 2020 r. wpłynął do tutejszego Organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie zastosowania wobec Wnioskodawcy art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy.

Wniosek uzupełniono pismem z dnia 30 marca 2020 r. (data wpływu 7 kwietnia 2020 r.) o opis sprawy oraz pełnomocnictwo.

**We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.**  
(ostatecznie doprecyzowany w uzupełnieniu wniosku)

Dnia 1 maja 2019 roku weszła w życie ustawa o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2019 r., poz. 675). Nowelizacja ta dodała do ustawy o podatku od towarów i usług art. 145b, który określa, do kiedy podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży towarów i usług przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii. A contrario, przepis ten wskazuje, od kiedy dane grupy podmiotów mają obowiązek stosowania tzw. kas fiskalnych online, o których stanowi art. 111 ust. 6a w/w ustawy.

W zakresie zainteresowań wnioskodawcy pozostaje art. 145b ust. 3 lit. d, zgodnie z którym podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii do dnia 31 grudnia 2020 roku do świadczenia usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów. Od 1 stycznia 2021 roku ww. podatnicy mają obowiązek stosowania kas fiskalnych online.

Wnioskodawca jest samodzielnym publicznym zakładem opieki zdrowotnej, wykonującym działalność leczniczą w myśl przepisów ustawy o działalności leczniczej (Dz. U. 2011 nr 112, poz. 654 ze zm.).

Wnioskodawca świadczy usługi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych. Wnioskodawca jest podmiotem leczniczym udzielającym świadczeń zdrowotnych. Wnioskodawca ma obowiązek ewidencji sprzedaży na kasie rejestrującej. Wnioskodawca ewidencjonuje sprzedaż na kasie rejestrującej. Wnioskodawca świadczy usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy cywilnoprawnej, a także w ramach ich indywidualnych praktyk lekarskich.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.**

Czy art. 145b ust. 3 lit. d ustawy o podatku od towarów i usług ma zastosowanie do Wnioskodawcy, będącego samodzielnym publicznym zakładem opieki zdrowotnej?

Zdaniem Wnioskodawcy, określenie w art. 145b ust. 3 lit. d ustawy o podatku od towarów i usług jest sformułowaniem ogólnym, obejmującym szeroki zakres podmiotów, udzielających

świadczeń w zakresie opieki medycznej. W związku z tym, Wnioskodawca jako samodzielny publiczny zakład opieki zdrowotnej zalicza się do kręgu podmiotów, jakie wyznacza ww. przepis.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

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), 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 obejmie 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. 145 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.

Zgodnie z art. 145a ust. 12, przepisy art. 111 ust. 1, 1b-3, ust. 3a pkt 1-4, 6-9, 11 i 13, ust. 3b, 3c, 3d, ust. 6a zdanie drugie, ust. 6c-6f i 6g-6i stosuje się odpowiednio.

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 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:

- a. fryzjerskich,
- b. kosmetycznych i kosmetycznych,
- c. budowlanych,
- d. w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentystów,
- e. prawniczych,
- f. związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej - wyłącznie w zakresie wstępu.

Art. 145b ust. 3 ustawy stanowi, że podatnicy, o których mowa w ust. 1, mogą dokonać odliczenia lub otrzymać zwrot, o których mowa w art. 111 ust. 4 i 5, na zakup kas

rejestrujących, o których mowa w art. 111 ust. 6a, przy czym za dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji przyjmuje się dzień:

1. 1 stycznia 2020 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 1;
2. 1 lipca 2020 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 2;
3. 1 stycznia 2021 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 3.

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).

Biorąc pod uwagę treść powyżej powołanych przepisów prawa należy stwierdzić, że obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących uzależniony jest od wystąpienia sprzedaży, która podlegać będzie obowiązkowi ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej. Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu kas on-line od 1 stycznia 2021 r., dotyczy tylko ściśle określonych czynności.

Jak już wcześniej wskazano w myśl art. 145b ust. 1 pkt 3 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 fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetycznych, budowlanych, w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, prawniczych, związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej - wyłącznie w zakresie wstępu.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca jest podmiotem leczniczym udzielającym świadczeń zdrowotnych. Wnioskodawca świadczy usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy cywilnoprawnej, a także w ramach ich indywidualnych praktyk lekarskich. Wnioskodawca ma obowiązek ewidencji sprzedaży na kasie rejestrującej.

Przepisy art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy, przewidują bezwzględny obowiązek ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej usług w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów wykonywanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub na rzecz rolników ryczałtowych. Obowiązek ten nie obejmuje jednak usług świadczonych przez podmioty lecznicze.

Tym samym, mając na uwadze powyższe regulacje prawne wynikające z powołanych przepisów należy stwierdzić, że skoro – jak wynika z opisu sprawy – Wnioskodawca jest podmiotem leczniczym, który świadczy usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy cywilnoprawnej, a także w ramach ich indywidualnych praktyk lekarskich, to do Wnioskodawcy nie ma zastosowania zapis art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy. Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do prowadzenia ewidencji sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej od 1 stycznia 2021 r. przy użyciu kasy on-line, tj. kasy umożliwiającej połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą, a Centralnym Repozytorium Kas, z uwzględnieniem przepisu art. 145b ust. 2 ustawy.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Końcowo tut. Organ zauważa, że w części E., poz. 69 wniosku ORD-IN(8) – „Przepisy prawa podatkowego” Wnioskodawca wskazał art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy, jako przepis prawa podatkowego mający być przedmiotem interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od towarów i usług. Jednakże w opisie sprawy, pytaniu i stanowisku Wnioskodawca wskazał art. 145b ust. 3 lit. d ustawy.

Art. 145b ust. 3 ustawy stanowi, że podatnicy, o których mowa w ust. 1, mogą dokonać odliczenia lub otrzymać zwrot, o których mowa w art. 111 ust. 4 i 5, na zakup kas

rejestrujących, o których mowa w art. 111 ust. 6a, przy czym za dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji przyjmuje się dzień:

1. 1 stycznia 2020 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 1;
2. 1 lipca 2020 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 2;
3. 1 stycznia 2021 r. - dla podatników, o których mowa w ust. 1 pkt 3.

Tut. Organ przyjął, iż zapis użyty przez Wnioskodawcę „art. 145b ust. 3 lit. d” ustawy, który nie istnieje, jest oczywistą pomyłką Wnioskodawcy, a interpretacja rozstrzyga w oparciu o art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d.

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 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, z późn. zm.), 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 w (...), za pośrednictwem Organu, który ją wydał (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).

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.

Bieg powyższego terminu nie rozpoczyna się do dnia zakończenia okresu stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID (art. 15zszs ust. 1 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID - 19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. poz. 374 i 567) dodany przez art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 568)).