

## **Odpowiedź dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej**

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. z 2021 r. poz. 685 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 sprzedaży 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 podstawowym kryterium decydującym o obowiązku stosowania ewidencji za pomocą kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń. Jeżeli nabywcą danej usługi lub towaru jest podmiot inny niż wymieniony w art. 111 ust. 1, to taka sprzedaż w ogóle nie jest objęta obowiązkiem ewidencjonowania jej przy użyciu kasy rejestrującej. Tym samym obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej nie wystąpi w przypadku sprzedaży na rzecz innych podmiotów, tj. firm, przedsiębiorstw, organizacji.

1 maja 2019 r. weszła w życie ustawa z 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy 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 wrażliwych branżach - obowiązek stosowania nowego rodzaju kas rejestrujących (kas online) w celu prowadzenia ewidencji sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Kasy online 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.

Znowelizowana ustawa o podatku od towarów i usług wskazuje terminy i grupy podatników, których obejmie obowiązek posiadania kasy online. Natomiast podatnicy, prowadzący działalność w innych obszarach niż określone w ustawie, nie zostali objęci obowiązkiem posiadania kas fiskalnych online.

W ich przypadku ewidencja sprzedaży może być prowadzona z wykorzystaniem dotychczas stosowanych "tradycyjnych" kas fiskalnych. Zgodnie bowiem z art. 145a ust. 1, 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.

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 dentyistów.

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 dentyistów.

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 działa jako podmiot leczniczy, wpisany do rejestru podmiotów wykonujących działalność leczniczą ( ) - prowadzonego przez właściwego wojewodę. Wnioskodawca nie ma zarejestrowanej indywidualnej praktyki lekarskiej i nie widnieje w rejestrze prowadzonym przez właściwą Okręgową Izbę Lekarską. Podmiot leczniczy prowadzony przez wnioskodawcę udziela ambulatoryjne świadczenia zdrowotne w zakresie stomatologii. Świadczenia udzielane są wyłącznie stacjonarnie przez zatrudnionego lekarza w ramach umowy cywilnoprawnej oraz przez lekarza będącego właścicielem prowadzącym ten podmiot leczniczy tj. wnioskodawcę.

W tak przedstawionym opisie sprawy wątpliwości wnioskodawcy sprowadzają się do ustalenia czy podmiot leczniczy w ramach którego właściciel - lekarz dentyista oprócz zatrudnionego lekarza sam udziela świadczeń zdrowotnych w ramach własnego podmiotu leczniczego na rzecz pacjentów jest zobowiązany do wymiany aktualnie używanej kasy na kasę fiskalną on-line.

W niniejszej sprawie, zdaniem wnioskodawcy, w kontekście powołanych regulacji prawnych jako podmiot leczniczy nie podlega on przepisom art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy o VAT, bowiem przepis ten wyraźnie wskazuje, że obowiązek wymiany kas mają tylko świadczący usługi w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy w ramach indywidualnej praktyki lekarskiej.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że w myśl art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 5 grudnia 1996 r. o zawodach lekarza i lekarza dentyisty (Dz. U. z 2021 r. poz. 790) 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 2021 r. poz. 711) 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.

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy podmiotami leczniczymi są przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162) we wszelkich formach przewidzianych dla wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej, w zakresie, w jakim wykonują działalność leczniczą.

Przedsiębiorcą stosownie do art. 4 ust. 1 ustawy - Prawo przedsiębiorców jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca działalność gospodarczą.

Cechą charakterystyczną wykonywania zawodu w formie praktyki lekarskiej jest 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.

Podmiot leczniczy prowadzący działalność w zakresie usług opieki medycznej przez zatrudnionych lekarzy i lekarzy dentyistów, na podstawie umów cywilnoprawnych, nie podlega przepisom art. 145b ust. 1 pkt 3 lit. d ustawy o VAT, 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.

Mając na uwadze przedstawiony opis sprawy należy stwierdzić, że wnioskodawca jako podmiot leczniczy w ramach którego właściciel - lekarz dentyista oprócz zatrudnionego lekarza sam udziela świadczeń zdrowotnych w ramach własnego podmiotu leczniczego na rzecz pacjentów nie był zobowiązany do wymiany z dniem 1 lipca 2021 r. aktualnie używanej kasy rejestrującej na kasę rejestrującą online.

Zatem stanowisko wnioskodawcy, jest prawidłowe.

Organ informuje, że wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (pytania) wnioskodawcy - dotyczy podmiotu leczniczego świadczącego usługi medyczne, nie zaś zatrudnionych przez niego lekarzy. Inne kwestie przedstawione w opisie sprawy i własnym stanowisku, które nie zostały objęte pytaniem nie mogą być - zgodnie z art. 14b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa - rozpatrzone.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego).

Podkreślenia wymaga, iż interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego, jak również w przypadku, gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, bądź celno-skarbowej zostanie określony odmienny stan faktyczny, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

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), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

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

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.

