

VAT dla lekarzy

Tomasz Kassel, Łukasz Karpiesiuk



graf. Natalia Gościńskiak

Obowiązująca od 1 maja 2004 r. ustawa o VAT stanowi, że podatnikami podatku VAT są osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT jest m.in. działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy dana czynność została wykonana jednorazowo, jednak okoliczności wskazują na zamiar wykonywania takich czynności w sposób regularny.

Ryzyko VAT-owca

Podstawowe znaczenie dla stwierdzenia, czy danego rodzaju działalność podlega opodatkowaniu VAT, ma wg polskich przepisów samodzielny charakter danej działalności. Warunek ten odpowiada warunkowi niezależności działalności zapisanemu w VI Dyrektywie VAT, stanowiącej podstawę systemu podatku VAT w Unii Europejskiej. Według Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) za jeden z istotnych elementów niezależności uznaje się ponoszenie ryzyka ekonomicznego. W konsekwencji, jeżeli dana osoba, wykonując działalność na podstawie umów cywilnoprawnych, ponosi we własnym zakresie ryzyko ekonomiczne, to zgodnie z VI Dyrektywą, a także orzecznictwem Trybunału obowiązującym w Unii Europejskiej można uznać taką osobę za podatnika do celów podatku VAT.

Polska precyzja

Polski ustawodawca doprecyzował definicję samodzielności działalności gospodarczej w nieco odmienny sposób niż czynią to przepisy unijne. Zgodnie z przepisami polskimi z zakresu samodzielnej działalności gospodarczej opodatkowanej VAT wyłączone m.in. 2 przypadki dotyczące umów o dzieło i umów-zleceń:

1. czynności wykonywane przez osobę fizyczną na podstawie m.in. umowy-zlecenia lub umowy o dzieło, jeżeli taką umowę zawarła ona ze swoim pracodawcą lub jeżeli na podstawie ta-

kiej umowy wykonuje ona pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy;

2. czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w ramach tzw. przychodów z działalności wykonywanej osobiście wg przepisów o podatku dochodowym, jeżeli umowa ze zlecającym reguluje:

- warunki wykonywania tych czynności,
- wynagrodzenie,
- odpowiedzialność zlecającego wykonanie tych czynności.

Wyłączenie wskazane w punkcie 1. nie rodzi szczególnych wątpliwości interpretacyjnych.

Zgodnie z tym przepisem osoba, która:

- zawiera umowę-zlecenia lub umowę o dzieło ze swoim pracodawcą (z którym łączy ją stosunek pracy) lub
- wykonuje pracę na rzecz swojego pracodawcy na mocy umowy-zlecenia lub umowy o dzieło zawartej z innym niż pracodawca podmiotem, nie jest podatnikiem VAT.

Uogólniając, wszelkie umowy o dzieło i umowy-zlecenia powodujące świadczenie usług na rzecz własnego pracodawcy nie będą rodzić skutków w zakresie VAT.

Pytania i wątpliwości

Znacznie większe wątpliwości budzą jednak warunki wyłączenia z VAT przychodów z działalności wykonywanej osobiście w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.

Do działalności wykonywanej osobiście, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, zalicza się m.in. przychody z osobiście wykonywanej działalności naukowej, oświatowej i publicystycznej oraz przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy-zlecenia lub umowy o dzieło, o ile osoba wykonująca te czynności nie prowadzi innej działalności gospodarczej. Wyłączenie z podatku VAT zawiera ponadto dodatkowy warunek, by osoby wykonujące te czynności były związane ze zlecającym ich wykonanie stosunkiem prawnym dotyczącym warunków wykonywania, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego.

Warunek ten jest polskim odpowiednikiem warunku określonego w VI Dyrektywie VAT, którego zadaniem jest wykluczenie z opodatkowania podatkiem VAT działalności niesamodzielnej, która

jest sprzeczna zarówno z obowiązującą we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej (a więc i w Polsce) VI Dyrektywą VAT, jak i z orzecnictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Biorąc jednak pod uwagę niejasne sformułowanie tego przepisu, należy spodziewać się, że w odniesieniu do umów, w których w istocie ryzyko ekonomiczne leży po stronie wykonawcy, organy skarbowe mogą przyjmować odmienne stanowisko i wymagać opodatkowania przedmiotowej działalności podatkiem VAT. Takie sytuacje mogą, np. dotyczyć umów na przeprowadzenie badań klinicznych, które lekarze zawierają bezpośrednio z firmą zlecającą badania. Istnieje możliwość uznania takiej działalności za samodzielną działalność gospodarczą, która rodziłaby obowiązek rejestracji badacza do celów VAT.

” Opodatkowaniu VAT nie podlegają świadczenia na podstawie umowy-zlecenia usług dodatkowych na rzecz szpitala, z którym lekarz ma odrębnie podpisaną umowę o pracę ”

faktycznie ma charakter świadczenia pracy. VI Dyrektywa stanowi, że z zakresu opodatkowania VAT wyłącza się czynności pracowników i innych osób fizycznych, związanych z pracodawcami umowami o pracę lub wykonywane na podstawie innego stosunku prawnego, jednakże tworzącego w rzeczywistości stosunek prawny analogiczny do stosunku pracodawca – pracobiorca w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

W praktyce jednak niemal każda umowa-zlecenia lub umowa o dzieło reguluje kwestie wynagrodzenia, warunki wykonywania oraz odpowiedzialność zlecającego. Jeżeli nawet dana umowa nie reguluje powyższych kwestii w sposób wyraźny, to zastosowanie mają do niej przepisy ogólne kodeksu cywilnego, dotyczące warunków wykonywania dzieła (lub zlecenia), a także kwestie odpowiedzialności zlecającego. W rezultacie, wskutek niejasnego sformułowania polskiego przepisu, zgodnie z jego literalnym brzmieniem wszelka działalność wykonywana na mocy umowy-zlecenia i umowy o dzieło, o ile umowa taka zawiera mniej lub bardziej wyraźne wzmianki dotyczące warunków wykonania, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego, nie będzie stanowiła samodzielnej działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu VAT.

O ile zatem osoba wykonująca działalność na mocy takich umów nie świadczyłaby usług w ramach innego rodzaju działalności gospodarczej, nie byłaby ona zobowiązana do rejestracji do celów VAT. Należy jednak zaznaczyć, iż taka interpretacja

Należy jednak podkreślić, iż tego rodzaju interpretacja miałaby raczej charakter celowy. Zatem, o ile umowa pomiędzy badaczem a firmą farmaceutyczną zawierałaby postanowienia regulujące wynagrodzenie, warunki wykonywania zlecenia (co w zasadzie jest regułą), a także kwestie odpowiedzialności zlecającego, zaistnieją podstawy do zastosowania wyłączenia z VAT zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów polskiej ustawy o VAT.

Zwolnienia i ulgi

Odrębną kwestią jest potencjalna możliwość uznania przedmiotowych usług za zwolnione z VAT jako usługi w dziedzinie ochrony zdrowia lub usługi naukowo-badawcze.

Podkreślenia wymaga również kwestia zwolnienia z VAT obejmującego podmioty, które nie osiągną obrotu rocznego przekraczającego kwotę 10 tys. euro. W konsekwencji nawet w wypadku uznania danego rodzaju działalności wykonywanej na mocy umów o dzieło i umów-zlecenia za działalność podlegającą VAT, osoba wykonująca taką działalność nie będzie zmuszona do rejestracji do celów VAT, o ile nie przekroczy powyższego progu obrotów w ciągu danego roku (lub wyliczonego proporcjonalnie limitu dla prowadzenia działalności w okresie krótszym niż 1 rok).

Reasumując, w przypadku wykonywania przez lekarzy działalności na podstawie umów-zlecenia i umów o dzieło działalność ta nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT, zaś lekarze nie będą

zobowiązani do rejestracji dla celów tego podatku w następujących przypadkach:

1. Jeżeli umowa-zlecenia lub umowa o dzieło została zawarta z pracodawcą danej osoby.
2. Jeżeli umowa-zlecenia lub umowa o dzieło została zawarta z innym podmiotem, natomiast na jej podstawie lekarz świadczy usługi na rzecz swojego pracodawcy.
3. Jeśli umowa-zlecenia lub umowa o dzieło nie jest wykonywana w ramach działalności gospodarczej i tworzy stosunek prawny ze zleceniodawcą, regulujący w szczególności wynagrodzenie, warunki wykonania zlecenia oraz odpowiedzialność zlecającego.

Warto jednocześnie podkreślić, że w razie wątpliwości istnieje możliwość wystąpienia do właściwego dla danej osoby urzędu skarbowego z zapytaniem, czy w konkretnej sytuacji zachodzi obowiązek rejestracji do celów VAT i naliczania tego podatku z tytułu wykonywanej działalności.

Tomasz Kassel
(menedżer w dziale doradztwa podatkowego
w PricewaterhouseCoopers)

Łukasz Karpiesiuk
(konsultant w dziale doradztwa podatkowego
w PricewaterhouseCoopers)