

Sopot, dnia 10.01.2014 r.

ODPOWIEDŹ NA PYTANIE PRAWNE

**skierowane przez Pana Piotra Watolę Przewodniczącego Ogólnopolskiego Związku
Zawodowego Lekarzy Region małopolski w dniu 09.01.2014 r. o godzinie 23.16
w ramach abonamentu Lex Secure Twoja Opieka Prawna**

Przedmiot odpowiedzi:

1. Jakie są warunki i ograniczenia stosowania przez lekarza prowadzącego indywidualną praktykę lekarską 19-procentowego podatku dochodowego od dochodów uzyskiwanych z pozarolniczej działalności gospodarczej (podatek liniowy), ze szczególnym uwzględnieniem faktu, że lekarz, który wybrał opodatkowanie swojej działalności gospodarczej podatkiem liniowym jest jednocześnie zatrudniony na podstawie umowy o pracę przez podmiot leczniczy?

Podstawy prawne:

1. Artykuł 9a ust. 1, 2, 3, 4; artykuł 30c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.).
2. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2736/2010.
3. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 516/2009.
4. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 27 lipca 2012 r., nr IPTPB1/415-300/12-2/MD.
5. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 29 lipca 2013 r., nr ITPB1/415-504/13/MW.
6. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 3 września 2013 r. nr IPTPB1/415-417/13-2/MD.

Klauzula prawna:

Przygotowując niniejszą Odpowiedź na pytanie prawne przeanalizowano i polegano wyłącznie na informacjach otrzymanych od Zleceniodawcy. Nie badano ani nie weryfikowano prawdziwości przedstawionego stanu faktycznego.

Sporządzający niniejszą Odpowiedź na pytanie prawne zastrzega sobie prawo weryfikacji niniejszego opracowania w przypadku ujawnienia faktów nieznanymi im w momencie jego sporządzenia.

Niniejszą Odpowiedź na pytanie prawne wydaje się do wiadomości Ogólnopolskiego Związku Zawodowego Lekarzy Region małopolski z prawem publikacji przez Zleceniodawcę. Odpowiedź dotyczy wyłącznie kwestii w niej określonych i nie może być interpretowana jako obejmująca, w tym przez domniemanie, inne, niewspomniane w niej kwestie. W niniejszym Odpowiedzi na pytanie prawne zaprezentowano subiektywną ocenę sporządzającego dotyczącą prawnych aspektów przedmiotu analizy.

Stan prawny:

Po szczegółowej analizie przedstawionego pytania prawnego oraz aktualnie obowiązującego porządku prawnego, należy stwierdzić co następuje.

Zgodnie z art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), dochody osiągnięte przez podatników ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (pozarolnicza działalność gospodarcza), są opodatkowane na zasadach określonych w art. 27 (czyli według tzw. skali podatkowej lub inaczej mówiąc na zasadach ogólnych), z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, chyba że podatnicy złożą właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemny wniosek lub oświadczenie o zastosowanie form opodatkowania określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym.

W myśl art. 9a ust. 2 ww. ustawy, podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 3, mogą wybrać sposób opodatkowania dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej na zasadach określonych w art. 30c (19-procentowy podatek liniowy). W tym przypadku są obowiązani do złożenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego do dnia 20 stycznia roku podatkowego pisemnego oświadczenia o wyborze tego sposobu opodatkowania. Jeżeli podatnik rozpoczyna prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej, oświadczenie może złożyć na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, a jeżeli podatnik nie złożył oświadczenia na podstawie tych przepisów - pisemne oświadczenie składa właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, nie później niż w dniu uzyskania pierwszego przychodu. Złożeniem oświadczenia na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej polega na wskazaniu formy opodatkowania na formularzu rejestracji CEIDG-1 w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Zgodnie z art. 9a ust. 4 ww. ustawy, wybór sposobu opodatkowania w formie podatku liniowego dokonany w oświadczeniu, o którym mowa w ust. 2, dotyczy również lat następnych, chyba że podatnik, w terminie do dnia 20 stycznia roku podatkowego, zawiadomi w formie pisemnej właściwego naczelnika urzędu skarbowego o rezygnacji z tego sposobu opodatkowania lub złoży w tym terminie pisemny wniosek lub oświadczenie o zastosowanie form opodatkowania określonych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym.

Stosownie do treści art. 9a ust. 3 ww. ustawy, **jeżeli podatnik, który wybrał sposób opodatkowania w formie podatku liniowego, uzyska z działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie lub z tytułu prawa do udziału w zysku spółki niemającej osobowości prawnej przychody ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik lub co najmniej jeden ze współników wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym, w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy, podatnik ten traci w roku podatkowym prawo do opodatkowania w formie podatku liniowego i jest obowiązany do wpłacenia zaliczek od dochodu osiągniętego od początku roku, obliczonych przy zastosowaniu skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1, oraz odsetek za zwłokę od zaległości z tytułu tych zaliczek.**

Zgodnie z powyższym, możliwość opodatkowania podatkiem liniowym jest wyłączona w stosunku do podatników, którzy uzyskują przychód z działalności gospodarczej z tytułu świadczenia usług na rzecz obecnego pracodawcy i usługi te są tożsame z czynnościami, które podatnik, lub przynajmniej jeden z jego współników (w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki osobowej), wykonywał, bądź wykonuje w roku podatkowym w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy. Należy podkreślić, że do utraty uprawnienia do opodatkowania podatkiem liniowym wystarczy wykonywanie przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej jakiegokolwiek usługi na rzecz obecnego pracodawcy obejmującej swoim zakresem **choćby część czynności wykonywanych na rzecz pracodawcy** w ramach stosunku pracy. Innymi słowy zakres czynności wykonywanych w ramach stosunku pracy i w ramach działalności gospodarczej nie musi się w całości pokrywać, aby stracić możliwość stosowania podatku liniowego (vide wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 maja 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2736/2010).

Bliższego wyjaśnienia wymaga również zwrot normatywny „*odpowiadający czynnościom*” użyty w art. 9a ust. 3 ww. ustawy, zgodnie z orzecznictwem zwrot ten odnosi się do przychodów ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, **które są takie**

same (tożsame) jak czynności, które podatnik lub co najmniej jeden ze współników wykonywał w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy. Nie wystarczy, żeby czynności te były jedynie zbliżone lub podobne do siebie (vide wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lipca 2010 r., sygn. akt II FSK 516/2009). Przy czym, jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, omawiany zwrot należy odnieść do czynności faktycznie wykonywanych przez pracownika, powierzonych mu przez pracodawcę w ramach umowy o pracę lub spółdzielczą umowę o pracę, a nie tylko określonych w umowie.

Z punktu widzenia lekarza prowadzącego indywidualną praktykę lekarską, w ramach której świadczy usługi na rzecz podmiotu leczniczego, który jednocześnie zatrudnia go na podstawie umowy o pracę istotnym dla możliwości stosowania podatku liniowego jest zatem zdefiniowanie jakiego rodzaju czynności wykonuje lekarz w ramach stosunku pracy oraz w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Zakres czynności wykonywanych na dwóch ww. podstawach nie może się choćby częściowo pokrywać, aby utrzymać prawo do stosowania podatku liniowego. W tym miejscu należy dla przykładu wskazać, że organy podatkowe prezentują różne podejście oceniając zakresy czynności wykonywanych przez lekarza na rzecz pracodawcy na podstawie umowy o pracę i w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i ich wpływu na utratę możliwości stosowania podatku liniowego. Organ podatkowy rozpatrując podobne sprawy dotyczące lekarzy wykonujących na rzecz swojego pracodawcy na podstawie umowy o pracę czynności ordynatora, a w ramach działalności gospodarczej świadczenia zdrowotne, wydały wzajemnie sprzeczne interpretacje indywidualne prawa podatkowego (vide interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 27 lipca 2012 r., nr IPTPB1/415-300/12-2/MD, interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 29 lipca 2013 r., nr ITPB1/415-504/13/MW). W związku z powyższym należy kierować się daleko posuniętą ostrożnością w ocenie, czy zakres czynności wykonywany na rzecz pracodawcy w ramach stosunku pracy pokrywa się z zakresem czynności wykonywanych w ramach działalności gospodarczej i z uwagi na różnorodność możliwych do wystąpienia stanów faktycznych wśród lekarzy, na które wpływają konkretne zapisy umów o pracę i umów o świadczenie usług medycznych, sugeruje się występować o wydawanie indywidualnych interpretacji podatkowych.

Przepis art. 9a ust. 3 ww. ustawy nie ma zastosowania do sytuacji, w której lekarz prowadzący indywidualną praktykę lekarską ma zawartą umowę na świadczenie usług z podmiotem trzecim, a dopiero ten podmiot trzeci ma zawartą umowę na świadczenie usług z pracodawcą lekarza. W takim przypadku organy skarbowe uznają, że lekarz nie uzyskuje przychodów bezpośrednio od swojego pracodawcy, tylko od podmiotu, z którym ten

pracodawca ma zawartą umowę o świadczenie usług medycznych (vide interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 3 września 2013 r. nr IPTPB1/415-417/13-2/MD). Powyżej opisane rozwiązanie nie powoduje utraty prawa do stosowania podatku liniowego.

Na marginesie należy wskazać, że zgodnie z art. 6 ust. 8 ww. ustawy wybór przez podatnika opodatkowania w formie podatku liniowego wyłącza możliwość wspólnego opodatkowania małżonków.

WNIOSKI:

W celu wyboru przez lekarza prowadzącego indywidualną praktykę lekarską opodatkowania w formie podatku liniowego należy złożyć w trybie art. 9a ust. 2 ww. ustawy oświadczenie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Biorąc pod uwagę przedstawione pytanie prawne wybór opodatkowania podatkiem liniowym przez lekarza prowadzącego indywidualną praktykę lekarską nie jest obwarowany innymi warunkami.

Odrębną kwestią pozostaje utrata prawa do opodatkowania podatkiem liniowym w przypadku zaistnienia przesłanek wskazanych w art. 9a ust. 3 ww. ustawy, czyli w przypadku osiągnięcia przez lekarza z tytułu działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie lub z tytułu prawa do udziału w zysku spółki niemającej osobowości prawnej przychodów ze świadczenia usług na rzecz byłego lub obecnego pracodawcy, odpowiadających czynnościom, które podatnik lub co najmniej jeden ze współników wykonywał lub wykonuje w roku podatkowym, w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy.

Niniejsza odpowiedź na pytanie prawne 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

Lex Secure Sp. z o.o.
Al. Niepodległości 723/6
81-853 Sopot

Wysokość kapitału zakładowego: 500.000 PLN opłacony w całości.

NIP: 5862017484
REGON: 191884226
KRS: 0000069507

biuro@lexsecure.pl
www.lexsecure.pl

tel. 58 500 59 00
fax: 58 500 59 01
24h Infolinia Prawna
501538539