**VAT w działalności weterynarzy**

Tomasz Krywan doradca podatkowy

**Świadczenie usług weterynaryjnych to działalność podlegająca VAT na zasadach ogólnych. Jednak – jak w przypadku każdej branży – także rozliczenia weterynarzy cechuje pewna specyfika. Poniżej opisujemy te szczególne kwestie.**

Działalność weterynarzy to działalność usługodawców, a więc działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy o VAT (art. 15 ust. 2). Podmioty wykonujące samodzielnie działalność weterynaryjną są zatem z tego tytułu podatnikami VAT (art. 15 ust. 1). Czynności wykonywane w ramach tej działalności podlegają VAT, jednak z pewnymi wyjątkami.

**Czynności zlecone przez lekarza powiatowego**

* IS – izba skarbowa
* WSA – wojewódzki sąd administracyjny
* KIS – Krajowa Informacja Skarbowa

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 1 i 1a ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej ([DzU z 2018 poz. 36](http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20180000036" \t "_blank)) powiatowy lekarz weterynarii, który z przyczyn finansowych lub organizacyjnych nie jest w stanie wykonać ustawowych zadań Inspekcji, może wyznaczać na czas określony lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji do wykonywania zadań wynikających z przepisów.

Przychody uzyskiwane przez lekarzy weterynarii, którym takie czynności zostały zlecone, są zaliczane do przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 6 updof, a więc z działalności wykonywanej osobiście. Na mocy art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT nie podlegają one VAT, co zostało potwierdzone zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych (np. **wyrok WSA w Szczecinie z 10.11.2010, I SA/Sz 605/10**), jak i interpretacjach organów podatkowych (np. **pisma IS w Bydgoszczy z 2.06.2015, ITPP1/4512-346/15/DM, i Warszawie z 29.01.2016, IPPP3/4512-48/16-2/JF**).

Zgodnie z pierwszym z ww. pism *wykonywanie ustawowych zadań Inspekcji przez wyznaczonego lekarza weterynarii* (...) *na podstawie zawartej umowy z Powiatowym Lekarzem Weterynarii, które to czynności realizowane są pod nadzorem, na rzecz i w imieniu organów Inspekcji Weterynaryjnej, nie stanowi samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, a tym samym nie podlega opodatkowaniu VAT.*

Nie dotyczy to jednak przypadku, gdy umowy z powiatowymi lekarzami weterynarii zawierają spółki, których wspólnikami są weterynarze. Jak czytamy w **interpretacji IS w Łodzi z 4.03.2016 (IPTPP2/4512-644/15-3/JS)**, *spółka cywilna zamierza zawrzeć z Powiatowym Lekarzem Weterynarii umowę, a zatem to spółka wyraża zgodę na przeprowadzenie przez wspólników spółki czynności wyznaczonych przez Powiatowego Lekarza Weterynarii. W rezultacie spółka cywilna jako podmiot leczniczy* (...), *wykonując czynności zlecone przez Powiatowego Lekarza Weterynarii, działa jako podatnik VAT, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy. Zatem odpłatne świadczenie usług, polegające na wykonywaniu ustawowych zadań Inspekcji Weterynaryjnej, będzie podlegać opodatkowaniu VAT.*

Podobnie wypowiedział się **WSA w Łodzi w wyroku z 5.10.2016 (I SA/Łd 507/16)**: *umowę wyznaczenia z Powiatowym Lekarzem Weterynarii zamierza zawrzeć skarżąca, czyli spółka cywilna, występująca jako podmiot leczniczy, będąca zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT, świadczącym usługi w zakresie weterynarii. Jest ona zatem podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, prowadzącym działalność gospodarczą zdefiniowaną w art. 15 ust. 2 tej ustawy. Skoro tak, to dyrektor IS* (...) *słusznie stwierdził, że odpłatne świadczenie usług przez skarżącą spółkę, polegające na wykonywaniu ustawowych zadań Inspekcji Weterynaryjnej, będzie podlegać opodatkowaniu VAT.*

**Zwolnienie podmiotowe**

Ustawa o VAT zwalnia z tego podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym 200 tys. zł (art. 113 ust. 1), jak również sprzedaż dokonywaną przez podatnika rozpoczynającego w trakcie roku podatkowego wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu, jeżeli przewidywana przez niego wartość sprzedaży nie przekracza, **w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej** w roku podatkowym, 200 tys. zł (art. 113 ust. 9). Jest to tzw. zwolnienie podmiotowe.

Korzystający z niego nie mają obowiązku rejestrowania się jako podatnicy VAT (mogą jednak zarejestrować się dobrowolnie), nie prowadzą też pełnej ewidencji VAT (a jedynie tzw. ewidencję uproszczoną) oraz co do zasady nie muszą regularnie składać deklaracji VAT (wyjątek dotyczy deklaracji VAT-8 składanych przez zwolnionych podmiotowo podatników zarejestrowanych jako podatnicy VAT-UE). Ponadto podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego są zobligowani do wystawiania faktur tylko na żądanie nabywców (zob. art. 106b w zw. z art. 106b ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT).

Usługi weterynaryjne nie zostały wymienione wśród usług, których świadczenie wyłącza możliwość korzystania z opisanego zwolnienia. Weterynarze mogą więc być nim objęci.

**Podstawa opodatkowania**

W myśl art. 29a ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. Podstawa opodatkowania obejmuje też koszty dodatkowe pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy (art. 29a ust. 6 pkt 2).

W świetle tych przepisów podstawę opodatkowania usług weterynaryjnych stanowi całość zapłaty, w tym m.in. koszty dojazdu, którymi weterynarz dodatkowo obciąża usługobiorcę (w przypadku wizyt domowych), czy wartość leków i materiałów zużytych do ich świadczenia, których kosztami obciążany jest usługobiorca.

Jak wyjaśniła **IS w Katowicach w interpretacji z 30.03.2011 (IBPP4/443-161/11/AZ)**, *leki, preparaty weterynaryjne, materiały medyczne jako środki niezbędne służą do osiągnięcia celu głównego, jakim jest realizacja usługi weterynaryjnej. Powyższe należy zatem traktować jako jedną usługę, podlegającą jednolitym zasadom opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Reasumując, w analizowanej sprawie można mówić o jednej (kompleksowej) usłudze weterynaryjnej, na wartość której składa się m.in. wartość leków, preparatów weterynaryjnych i materiałów medycznych.*

Tak samo jest z kosztami dodatkowymi związanymi z wykonywanymi przez weterynarzy czynnościami zleconymi przez powiatowego lekarza weterynarii, które w efekcie nie podlegają VAT. W **interpretacji IS w Poznaniu z 15.01.2013 (ILPP2/443-1067/12-2/EN)** czytamy: *z uwagi na fakt, iż wykonywanie czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, przez wyznaczonego decyzją administracyjną Lekarza Weterynarii* (...) *nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, na podstawie art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, tym samym ponoszone przez niego koszty dodatkowe również nie podlegają opodatkowaniu tym podatkiem jako element pewnej całości – usługi głównej, zasadniczej (tj. usługi weterynaryjnej wykonywanej przez podmiot – Lekarza Weterynarii wyznaczony decyzją administracyjną Powiatowego Lekarza Weterynarii).*

**Wysokość VAT**

W ramach swojej działalności weterynarze świadczą przede wszystkim usługi weterynaryjne, tj. usługi sklasyfikowane w dziale **75** stosowanego dla celów VAT PKWiU z 2008. Są one objęte obniżoną stawką **8% VAT** (art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 173 zał. nr 3 i art. 146a pkt 2 ustawy o VAT) – co potwierdzają **interpretacje IS w Łodzi z 8.12.2014, IPTPP1/443-702/14-4/ŻR, i Bydgoszczy z 14.05.2015, ITPP1/4512-258/15/BK**).

To, czy mamy do czynienia z usługą weterynaryjną, należy oceniać na podstawie przepisów o statystyce publicznej (zob. art. 5a ustawy o VAT), tj. kierując się stosowaną dla celów podatkowych PKWiU z 2008, a nie definicją usług weterynaryjnych określoną w art. 2 ust. 1 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt ([DzU z 2017 poz. 188](http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20170000188" \t "_blank)).

Z tego powodu nie wszystkie usługi weterynaryjne wskazane w art. 2 ust. 1 ww. ustawy objęte są stawką 8% VAT na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 173 zał. nr 3 i art. 146a pkt 2 ustawy o VAT.

Zważywszy na treść objaśnień do działu 75 PKWiU dostępnych na stronach internetowych GUS (http://stat.gov.pl/Klasyfikacje/), na ww. podstawie 8% stawka obejmuje usługi:

* opieki zdrowotnej dla zwierząt gospodarskich i domowych,
* asystentów weterynaryjnych i pozostałego pomocniczego personelu weterynaryjnego,
* kliniczno-patologiczne oraz pozostałe usługi związane z rozpoznaniem i ustalaniem przyczyn chorób zwierząt,
* pogotowia dla zwierząt.

Dotyczy ona również usług o charakterze kompleksowym, których zasadniczym elementem jest świadczenie ww. usług. Potwierdziła to **KIS w interpretacji z 3.01.2018 (0114-KDIP1-3.4012.407.2017.3.JF)**: *w przypadku* (...) *świadczenia kompleksowego, w ramach którego wiodącą rolę należy przypisać usłudze weterynaryjnej sklasyfikowanej do grupowania PKWiU 75.00.11.0 – usługi weterynaryjne dla zwierząt domowych, zastosowanie znajdzie stawka podatku odpowiadająca tej usłudze. Należy uznać, że kompleksowa usługa „wyłapywania, zapewnienia opieki oraz przygotowanie do adopcji bezdomnych zwierząt pochodzących z terenu Gminy”, gdzie główne znaczenie ma opieka weterynaryjna, podlega opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 8% na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 173 zał. nr 3 do ustawy.*

Stawką 8%, jednak na innej podstawie prawnej – art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 135 zał. nr 3 i art. 146a pkt 2 ustawy o VAT – objęte są również świadczone przez weterynarzy usługi wspomagające chów i hodowlę zwierząt gospodarskich (sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU z 2008 o symbolu 01.62.10.0), np. świadczone przez weterynarzy usług inseminacji.

Z obniżonej stawki nie korzystają natomiast usługi wydawania atestów dla artykułów konsumpcyjnych, a także w zakresie badań i analiz związanych z jakością żywności (włączając badanie zwierząt rzeźnych przed ubojem i mięsa po uboju), sklasyfikowane w grupowaniu PKWiU z 2008 o symbolu 71.20.11.0. Są one opodatkowane stawką **23%**.

Stawka 8% według mnie nie obejmuje również świadczonych przez weterynarzy usług pielęgnacji zwierząt, np. usług groomerskich (mimo że art. 2 ust. 1 pkt 5 ustawy o zakładach leczniczych zalicza pielęgnację zwierząt do usług weterynaryjnych). Takie usługi (sklasyfikowane w PKWiU z 2008 w grupowaniu 96.09.11.0) są moim zdaniem opodatkowane 23% stawką VAT.

Oczywiście usługą weterynaryjną w rozumieniu PKWiU oraz VAT nie będzie również detaliczny obrót produktami leczniczymi weterynaryjnymi, paszami leczniczymi oraz wyrobami medycznymi przeznaczonymi dla zwierząt (także te czynności art. 2 ust. 1 pkt 8 ustawy o zakładach leczniczych zalicza do usług weterynaryjnych), gdyż z punktu widzenia VAT jest to dostawa towarów. Mimo tego czynności takie są najczęściej opodatkowane stawką 8% na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT i w zw. z:

* poz. 88 lub 89 zał. nr 3 – co dotyczy produktów leczniczych (produktami leczniczymi są bowiem również substancje posiadające właściwości zapobiegania lub leczenia chorób występujących u zwierząt – zob. art. 2 pkt 32 Prawa farmaceutycznego, [DzU z 2017 poz. 2211](http://isap.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20170002211)), np. szczepionek zwierzęcych (**interpretacja IS w Poznaniu z 21.07.2016, ILPP3/4512-1-172/16-2/AW**),
* poz. 49 lub 50 zał. nr 3 – co dotyczy pasz leczniczych, jak również innych niż lecznicze pasz i karm dla zwierząt **(pisma IS w Warszawie z 23.10.2014, IPPP2/443-748/14-4/KOM, i 19.08.2016, IPPP3/4512-551/16-3/RM)**,
* poz. 105 zał. nr 3 – co dotyczy wyrobów medycznych.

Dostawy innych towarów (np. zwierzęcych kosmetyków czy zabawek) są najczęściej opodatkowane 23% VAT.

**Korzystanie z prawa do odliczenia**

Weterynarzom przysługuje prawo do odliczenia VAT przy nabywaniu towarów i usług wykorzystywanych do wykonywania czynności opodatkowanych VAT (zob. art. 86 ust. 1 ustawy o VAT).

Nie dotyczy to oczywiście weterynarzy korzystających ze zwolnienia podmiotowego. Jak czytamy w **interpretacji KIS z 3.11.2017 (0111-KDIB3-3.4012.109.2017.1.MS)**, *nie zostaną spełnione podstawowe warunki uprawniające do odliczenia podatku od towarów i usług zawartego w fakturach dokumentujących nabywane towary i usługi poniesione w związku z realizacją inwestycji. Wnioskodawca* [prowadzący gabinet weterynaryjny – przyp. aut.] *nie jest zarejestrowany jako podatnik VAT czynny, korzysta ze zwolnienia na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy, a zatem towary i usługi zakupione w związku z realizacją ww. inwestycji nie będą wykorzystywane przez wnioskodawcę do wykonywania czynności opodatkowanych* (...). *W konsekwencji wnioskodawca nie będzie miał prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego zawartego w cenie towarów i usług nabywanych w związku z realizacją* (...) *inwestycji.*

Prawo do odliczenia nie przysługuje również w stosunku do zakupów użytych do wykonywania czynności zleconych przez powiatowego lekarza weterynarii, gdyż nie służą wykonywaniu czynności opodatkowanych (chyba że umowy z powiatowymi lekarzami weterynarii zawierają spółki, których wspólnikami są weterynarze).

Co więcej, weterynarze wykonujący ww. czynności zlecone mogą być obowiązani do stosowania tzw. prewspółczynnika. Część bowiem ich zakupów może być wykorzystywana zarówno do celów działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, jak i innych celów (art. 86 ust. 2a ustawy o VAT).

**Wystawianie faktur**

Weterynarze wystawiają faktury na ogólnych zasadach. Nie muszą na nich wskazywać podstawy prawnej stosowania stawki 8% ani symbolu PKWiU dokumentowanych czynności (od wielu lat przepisy tego nie wymagają).

Fakturami dokumentowana jest większość czynności wykonywanych w ramach działalności weterynaryjnej, z zastrzeżeniem, że często trzeba je wystawiać tylko na żądanie nabywców (głównie osób prywatnych – zob. art. 106b ust. 3 ustawy o VAT). Nie należy fakturować czynności niepodlegających VAT, których wykonywanie zlecił powiatowy lekarz weterynarii (nie wystawia się też w tym przypadku faktur bez VAT czy z adnotacją „nie podlega podatkowi”).

Jak czytamy w **piśmie IS Bydgoszczy z 6.06.2014 (ITPP1/443-341/14/DM)**, *wykonywane przez wnioskodawcę w imieniu Powiatowego Lekarza Weterynarii czynności jako niestanowiące samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Tym samym wnioskodawca, realizując zadania we wskazanym w stanie faktycznym zakresie oraz pobierając należne wynagrodzenie, nie występuje dla tych czynności jako podatnik, jak również nie dokonuje sprzedaży. Z tych też względów nie ma podstaw do fakturowania zleconych czynności (faktura nie jest bowiem dowodem właściwym dla udokumentowania otrzymanego z tego tytułu wynagrodzenia)* (tak też **interpretacja IS w Warszawie z 20.02.2015, IPPP3/443-1166/14-2/JF**).

**Ewidencja w kasach rejestrujących**

Przez wiele lat usługi weterynaryjne objęte były zwolnieniem przedmiotowym z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej, które jednak zostało zlikwidowane od 1.05.2011.

Jako że usługi weterynarzy nie należą do usług w zakresie opieki medycznej świadczonych przez lekarzy i lekarzy dentystów, nie podlegają bezwzględnemu obowiązkowi ewidencjonowania na podstawie § 4 ust. 1 pkt 2 lit. f rozporządzenia w sprawie zwolnień od kas, co potwierdzają organy podatkowe (zob. **pisma IS w Katowicach z 13.03.2015, IBPP3/4512-43/15/AŚ, i Poznaniu z 7.05.2015, ILPP2/4512-1-157/15-5/P**R).

Weterynarze mogą jednak korzystać z ogólnych zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, w tym zwolnień podmiotowych przysługujących ze względu na kwotę obrotu realizowanego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (§ 3 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień od kas). Zwolnienia te mają zastosowanie, jeśli:

* obrót na rzecz ww. osób nie przekroczył w poprzednim roku podatkowym **20 tys. zł** – gdy sprzedaż na ich rzecz weterynarz rozpoczął wcześniej niż w poprzednim roku,
* obrót na rzecz ww. osób nie przekroczył w poprzednim roku podatkowym 20 tys. zł w proporcji do okresu wykonywania sprzedaży na ich rzecz w tym roku – gdy sprzedaż tę weterynarz rozpoczął w poprzednim roku,
* przewidywany obrót na rzecz ww. osób nie przekracza w roku podatkowym 20 tys. zł w proporcji do okresu wykonywania sprzedaży na rzecz tych osób w tym roku – gdy sprzedaż tę weterynarz rozpoczął/rozpocznie w danym roku.

Zwolnienia tracą moc po upływie **2 mies.** następujących po miesiącu, w którym sprzedaż na rzecz osób prywatnych przekroczy 20 tys. zł (albo 20 tys. zł w proporcji do okresu wykonywania sprzedaży) – zob. § 5 ust. 1–2 rozporządzenia.