

**Marcelina Walczak**

Zakład Biologii Chorób Cywilizacyjnych  
Uniwersytetu Medycznego  
im. K. Marcinkowskiego w Poznaniu

**Grażyna Krasowska-Walczak**

Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

## **Dietetyk – warunki wykonywania zawodu i opodatkowanie podatkiem od towarów i usług**

***Streszczenie.** Zawód dietetyka w Polsce, wzorem wielu gospodarczo rozwiniętych państw, zaliczany jest do zawodów medycznych. Uwarunkowania wykonywania i opodatkowania zawodu nie są precyzyjnie określone i wymagają zmian dostosowawczych. Przedmiotem artykułu jest prezentacja i analiza regulacji prawnych wykonywania zawodu dietetyka w Polsce oraz teoretycznych i praktycznych aspektów opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności podejmowanych przez dietetyków w ramach indywidualnie prowadzonej działalności gospodarczej lub w spółce cywilnej. Celem artykułu jest identyfikacja najważniejszych problemów związanych z przedmiotem analizy oraz wskazanie kierunków pożądanых zmian w tym zakresie. W artykule przedstawiono regulacje prawne wykonywania zawodu i kierunki proponowanych zmian oraz zasady opodatkowania czynności wykonywanych przez dietetyków podatkiem od towarów i usług w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.*

***Słowa kluczowe:** dietetyk, zawody medyczne, opodatkowanie dietetyków, podatek od wartości dodanej, podatek od towarów i usług w Polsce*

### **1. Wprowadzenie**

Wykonywanie zawodów medycznych i paramedycznych determinowane jest wieloma czynnikami. Do podstawowych należą: regulacje prawne, czynniki o charakterze społecznym, ekonomicznym, politycznym i etycznym. Istotną wartość poznawczą i praktyczną ma rozpoznanie uwarunkowań ekonomiczno-prawnych wykonywania tych szczególnych zawodów, gdyż umożliwia ono zarówno

rozwój teorii, jak i działalności praktycznej, zwłaszcza w warunkach szybkich przeobrażeń struktur społeczno-gospodarczych i przemian demograficznych w Europie.

Wiele uwagi problemom pracowników służby zdrowia poświęcają organizacje międzynarodowe. Światowa Organizacja Zdrowia – WHO (*World Health Organization*), działająca w ramach Organizacji Narodów Zjednoczonych, sporządziła w ostatnim czasie kompendium wiedzy o pracownikach ochrony zdrowia<sup>1</sup>. Istotną inicjatywą było także przygotowanie przez Komisję Europejską dokumentu pt. *European Commission Green Paper on the European Workforce for Health*, w którym wskazano i usystematyzowano działania mające na celu poprawę sytuacji pracowników wykonujących zawody medyczne. Analiza wymienionych dokumentów umożliwia usystematyzowanie wiedzy o zawodach medycznych i może być pomocna w określeniu merytorycznego zakresu nowo tworzącej się gałęzi prawa – prawa medycznego, które w krajach europejskich nie jest obecnie tożsamy z prawem lekarskim ochrony zdrowia, lecz obejmuje wiele szczegółowych gałęzi i dziedzin prawa<sup>2</sup>.

Artykuł niniejszy jest głosem w dyskusji na temat ekonomicznych i prawnych warunków wykonywania zawodu dietetyka w Polsce, ze szczególnym uwzględnieniem opodatkowania usług świadczonych przez dietetyków podatkiem od towarów i usług.

W polskich przepisach prawnych nie istnieje legalna definicja zawodu dietetyka. Zawód ten jest klasyfikowany w grupie innych zawodów medycznych. Definicję zawodu medycznego zawarto w ustawie o działalności leczniczej z dnia 15 kwietnia 2011 r. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy, przez wykonującego zawód medyczny należy rozumieć osobę uprawnioną, na podstawie odrębnych przepisów, do udzielania świadczeń zdrowotnych oraz osobę legitymującą się nabyciem fachowych kwalifikacji do udzielania świadczeń zdrowotnych w określonym zakresie lub w określonej dziedzinie medycyny<sup>3</sup>. Przytoczona definicja i analiza odrębnych przepisów pozwalają wyróżnić dwie grupy osób wykonujących zawód medyczny. Do pierwszej zaliczyć należy lekarzy i lekarzy dentyków, felczerów, pielęgniarki i położne, diagnostów laboratoryjnych, farmaceutów i ratowników medycznych. W drugiej grupie wskazać można m.in. dietetyków, fizjoterapeutów, techników dentystrycznych i logopedów. W Polsce istnieje luka prawna w zakresie odrębnych uregulowań wykonywania zawodów medycznych innych niż objęte pierwszą częścią definicji. Pociąga to wielorakie konsekwencje, w tym na gruncie prawa podatkowego, co stało się przesłanką podjęcia niniejszej problematyki badawczej.

<sup>1</sup> Por. D. Karkowska, *Zawody medyczne*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 20.

<sup>2</sup> Ibidem.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 217.

Dietetyk jest interdyscyplinarnym specjalistą w zakresie medycyny. Jako jeden z nowych zawodów medycznych zyskuje w Polsce na popularności i staje się zawodem coraz bardziej rozpoznawalnym. W ślad za wzrostem zamożności społeczeństwa i świadomości znaczenia zdrowego stylu życia rośnie też popyt na usługi świadczone przez dietetyków. Wydaje się, że przed dietetykami otwierają się szczególne perspektywy zawodowe. Wynika to nie tylko z panującej mody na zdrowe odżywianie, ale i z wielu ujemnych skutków rozwoju cywilizacyjnego, w tym rosnącej liczby osób otyłych, zwłaszcza dzieci, oraz zwiększającej się liczby chorób dietozależnych. Dietetycy przygotowują i prowadzą programy żywieniowe wspomagające leczenie w szpitalach i przychodniach dla osób cierpiących na choroby alergiczne, układu pokarmowego, układu krążenia, nerek, chorych na cukrzycę i inne schorzenia. Pomagają także w promocji zdrowia i zdrowego stylu życia, zapobiegając wielu chorobom. Specyficzną cechą zawodu dietetyka, podobnie jak wszystkich zawodów medycznych, jest świadczenie usług mających na celu ochronę zdrowia i życia ludzkiego. W większości gospodarczo rozwiniętych państw Europy, Ameryki Północnej i Australii zawód dietetyka ma ugruntowane miejsce w systemie ochrony zdrowia i dynamicznie się rozwija. W Polsce korzystanie z usług dietetyków odbywa się zwykle na warunkach komercyjnych i w zasadzie nie jest dostępne w jednostkach organizacyjnych publicznej służby zdrowia. Absolwenci polskich szkół i uczelni legitymujący się wykształceniem uprawniającym do świadczenia usług medycznych z zakresu dietetyki, z powodu niewielkiej liczby etatów w placówkach służby zdrowia, podejmują często decyzję o otwarciu własnego gabinetu. Decyzji o podjęciu działalności gospodarczej towarzyszy pytanie o najkorzystniejszy sposób jej opodatkowania.

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług (VAT) świadczonych przez dietetyków, co do zasady, nie narusza postanowień dyrektywy nr 112 Rady WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, budzi jednak kontrowersje, szczególnie w związku z brakiem precyzyjnych uregulowań prawnych wykonywania zawodu.

W artykule dokonano prezentacji i analizy regulacji prawnych wykonywania zawodu dietetyka w Polsce oraz teoretycznych i praktycznych aspektów opodatkowania podatkiem od towarów i usług czynności podejmowanych przez dietetyków na podstawie indywidualnej działalności gospodarczej lub w spółce cywilnej. Celem opracowania jest identyfikacja głównych problemów związanych z omawianym tematem oraz przedstawienie kierunków koniecznych zmian w tym zakresie. Zostaną wskazane pojawiające się w orzecznictwie wątpliwości interpretacyjne dotyczące poszczególnych unormowań prawnych, będą także przybliżone najbardziej kontrowersyjne regulacje prawne utrudniające podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług medycznych przez dietetyków. Hipotezę badawczą

sformułowano następująco: prawne podstawy wykonywania zawodu dietetyka oraz przepisy prawne regulujące opodatkowanie przychodów z usług dietetyków wymagają zmian lub działań dostosowawczych. W celu weryfikacji hipotezy badawczej, w publikacji wykorzystano metody analizy literatury przedmiotu i aktów prawnych, analizy porównawczej aktów prawnych i orzecznictwa oraz analizy funkcjonalnej i systemowej, co pozwoliło na wszechstronne i dynamiczne ujęcie problemu badawczego.

## 2. Zawód dietetyka w Polsce – regulacje prawne wykonywania zawodu

W 1967 r. zawód dietetyka został umieszczony w International Standard Classification of Occupations (ISCO). Zgodnie z międzynarodową definicją International Labour Office, zamieszczoną w ISCO, dietetyk jest obecnie specjalistą z zakresu wielu dziedzin. Zajmuje się planowaniem, nadzorowaniem i wdrażaniem diety leczniczej w szpitalach i zakładach żywienia zbiorowego oraz profilaktyką i leczeniem chorób dietozależnych. Ocenia ponadto stan odżywienia, sposób żywienia oraz zapotrzebowanie na składniki odżywcze poszczególnych osób. Dba również o rozpowszechnianie wiedzy dotyczącej prawidłowego żywienia w społeczeństwie<sup>4</sup>. W cytowanej klasyfikacji wyróżnia się przykładowe zawody wykonywane przez dietetyków: dietetyk kliniczny, dietetyk ds. produkcji żywności, dietetyk ds. żywienia, dietetyk zdrowia publicznego, dietetyk sportu. Zgodnie z zaleceniem Komisji Wspólnot Europejskich z dnia 29 września 2009 r. w sprawie stosowania Międzynarodowego Standardu Klasyfikacji Zawodów (ISCO-08), dietetycy i żywieniowcy zostali sklasyfikowani pod numerem 2265, w grupie 22 – „Specjaliści ochrony zdrowia”, podgrupie 226 – „Inni specjaliści ochrony zdrowia”. W grupie 22 sklasyfikowani zostali także: lekarze, pielęgniarce i położne, ratownicy medyczni, lekarze weterynarii, lekarze dentyści, farmaceuci, specjaliści ds. higieny, bezpieczeństwa pracy i środowiska, fizjoterapeuci, audiofonolodzy i logopedzi, optometryści, specjaliści ochrony zdrowia gdzie indziej niesklasyfikowani<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> *International Standard Classification of Occupations 2008 (ISCO-08): Structure, group definitions and correspondence tables*, [www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/dgreports/dcomm/publ/documents/publication/wcms\\_172572.pdf](http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/dgreports/dcomm/publ/documents/publication/wcms_172572.pdf) [16.10.2012]; L. Pachocka, *Rola dietetyka w ochronie zdrowia publicznego*, „Żywność Człowieka i Metabolizm” 2010, nr XXXVII (3) oraz zalecenie Komisji Wspólnot Europejskich z dnia 29 września 2009 r. w sprawie stosowania Międzynarodowego Standardu Klasyfikacji Zawodów (ISCO-08), Dz.Urz. WE L 292.31.

<sup>5</sup> *Ibidem*.

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania, dietetyk jest specjalistą ochrony zdrowia. Zawód został sklasyfikowany w grupie 228 – „Inni specjaliści ochrony zdrowia” pod nazwą „specjalista dietetyk”, pod numerem 228401<sup>6</sup>. Osoby będące specjalistami w zakresie dietetyki mogą także, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 30 września 2002 r. w sprawie uzyskiwania tytułu specjalisty w dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia, ubiegać się, po spełnieniu odpowiednich warunków, o tytuł innego specjalisty w dziedzinie ochrony zdrowia<sup>7</sup>. W myśl rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), usługi świadczone przez dietetyków zostały sklasyfikowane w sekcji Q – „Opieka zdrowotna i pomoc społeczna”, dziale 86 – „Opieka zdrowotna”, podklasie 86.90.E – „Pozostała działalność w zakresie opieki zdrowotnej, gdzie indziej niesklasyfikowana”<sup>8</sup>.

W świetle stanowiska European Federation of the Associations of Dietitians (EFAD), dietetyk jest osobą posiadającą prawnie uznawane przez organ krajowy kwalifikacje z zakresu żywienia i dietetyki. Posiadaną wiedzę dietetycy wykorzystują w trosce o żywienie i edukację różnych grup społeczeństwa oraz indywidualnych jednostek, zarówno zdrowych, jak i chorych<sup>9</sup>. Według stanowiska Polskiego Towarzystwa Dietetyki, „dietetyk jest wykwalifikowanym specjalistą ochrony zdrowia, który posiada szeroką wiedzę w zakresie żywienia człowieka zdrowego i chorego. Poprzez dobór odpowiedniej diety prowadzi profilaktykę chorób dietozależnych oraz jest odpowiedzialny za leczenie żywieniowe w różnych stanach chorobowych. Zajmuje się także upowszechnianiem wiedzy w zakresie prawidłowego żywienia”<sup>10</sup>. W opinii Ministerstwa Zdrowia dietetykiem jest:

<sup>6</sup> Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania, Dz.U. nr 82, poz. 537 z późn. zm. Obok zawodu dietetyka pod numerem 228402 sklasyfikowano zawód specjalisty żywienia człowieka.

<sup>7</sup> Rozporządzenie określa: a) rodzaje zawodów, w których może być uzyskiwany tytuł specjalisty, oraz wykaz dziedzin mających zastosowanie w ochronie zdrowia, b) podmioty uprawnione do prowadzenia szkoleń i nadawania tytułu specjalisty, c) szczegółowe zasady, warunki i tryb uzyskiwania tytułu specjalisty. Po spełnieniu warunków określonych rozporządzeniem dietetyk może zostać specjalistą w dziedzinach: epidemiologii, promocji zdrowia i edukacji zdrowotnej, zdrowia publicznego, zdrowia środowiskowego, toksykologii. Por. rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 września 2002 r. w sprawie uzyskiwania tytułu specjalisty w dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia, Dz.U. nr 173, poz. 1419 z późn. zm.

<sup>8</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności, Dz.U. nr 251, poz. 1885 z późn. zm.

<sup>9</sup> *Definition of a dietitian*, European Federation of the Associations of Dietitians, [www.efad.org/everyone/1273/5/0/32](http://www.efad.org/everyone/1273/5/0/32) [16.10.2012].

<sup>10</sup> *Kim jest dietetyk*, Polskie Towarzystwo Dietetyki, [www.ptd.org.pl/index.php/kwalifikacje-dietetyka/kim-jest-dietetyk](http://www.ptd.org.pl/index.php/kwalifikacje-dietetyka/kim-jest-dietetyk) [15.10.2012].

1. Osoba będąca absolwentem średniej szkoły policealnej, która uzyskała dyplom dietetyka<sup>11</sup>.

2. Osoba będąca absolwentem szkoły wyższej o kierunku lub w specjalności dietetyka, jeżeli w programie nauczania znajdowały się co najmniej treści kształcenia i liczba godzin objęte podstawą programową kształcenia w zawodzie dietetyk, oraz uzyskała tytuł licencjata lub magistra<sup>12</sup>.

Stanowisko Ministerstwa Zdrowia nawiązuje do regulacji prawnych rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 30 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu rehabilitacji leczniczej<sup>13</sup>, zgodnie z którymi dietetykiem uprawnionym do udzielania świadczeń gwarantowanych z zakresu rehabilitacji kardiologicznej może być osoba, która:

a) ukończyła studia wyższe na kierunku dietetyka, zgodnie ze standardami kształcenia określonymi w odrębnych przepisach, i uzyskała tytuł licencjata lub magistra na tym kierunku,

b) rozpoczęła przed dniem 1 października 2007 r. studia wyższe w specjalności dietetyka, obejmujące co najmniej 1784 godziny kształcenia w zakresie dietetyki, i uzyskała tytuł licencjata lub magistra,

c) rozpoczęła przed dniem 1 października 2007 r. studia wyższe na kierunku technologia żywności i żywienie człowieka – o specjalności żywienie człowieka – i uzyskała tytuł licencjata lub magistra lub magistra inżyniera na tym kierunku,

d) ukończyła szkołę policealną publiczną lub niepubliczną o uprawnieniach szkoły publicznej i uzyskała tytuł zawodowy dietetyka lub dyplom potwierdzający kwalifikacje zawodowe w zawodzie dietetyk,

e) ukończyła przed dniem wejścia w życie rozporządzenia technikum lub szkołę policealną i uzyskała tytuł zawodowy technika technologii żywienia w specjalności dietetyka.

<sup>11</sup> Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 23 grudnia 2011 r. w sprawie klasyfikacji zawodów szkolnictwa zawodowego, Dz.U. z 2012 r., poz. 7, stanowi, że od 1.09.2012 r. zawód dietetyka można zdobyć po ukończeniu szkoły policealnej w dwuletnim cyklu kształcenia (wyłącznie w szkołach dla młodzieży). Przewiduje także możliwość kształcenia na kwalifikacyjnych kursach zawodowych i – po ich ukończeniu – przystąpienie do egzaminu potwierdzającego kwalifikacje w zawodzie, przeprowadzanego przez okręgową komisję egzaminacyjną. Kształcenie w dwuletnich szkołach policealnych reguluje zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 21 lipca 1997 r. w sprawie podstaw programowych kształcenia w zawodach nauczanych w szkołach medycznych, Dz. Urz. MZiOS nr 11, poz. 27. Regulacja zawiera opis kwalifikacji zawodowych absolwenta, pozwalający określić zakres czynności i uprawnienia zawodowe dietetyka.

<sup>12</sup> Por. [www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=b2&ms=0&ml=pl&mi=0&mx=0&mt=&my=288&ma=6015](http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=b2&ms=0&ml=pl&mi=0&mx=0&mt=&my=288&ma=6015) [6.07.2013] oraz rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 7 lutego 2012 r. w sprawie podstawy programowej kształcenia w zawodach, Dz.U. poz. 184.

<sup>13</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu rehabilitacji leczniczej, Dz.U. nr 140, poz. 1145 z późn. zm.

Podobne regulacje zawiera również rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 29 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego<sup>14</sup>, określające warunki szczegółowe, jakie powinni spełnić świadczeniodawcy przy udzielaniu świadczeń gwarantowanych w trybie hospitalizacji i hospitalizacji planowej. Osoby legitymujące się wyżej wskazanymi uprawnieniami mogą wykonywać zawód dietetyka w publicznych i niepublicznych zakładach opieki zdrowotnej lub podjąć wykonywanie działalności gospodarczej.

Uwzględniając powyższe regulacje, powstaje pytanie, czy i w jakim zakresie zawód dietetyka w Polsce jest zawodem regulowanym, jak należałoby sądzić z zakresu wykonywanych czynności zawodowych, ingerujących w jedną z najważniejszych wartości – życie i zdrowie człowieka. Definicja zawodu regulowanego znajduje się w dyrektywie 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych<sup>15</sup>. Zgodnie z art. 3 ust. 1 lit. a dyrektywy, pojęcie „zawód regulowany” oznacza działalność zawodową lub zespół działalności zawodowych, których podjęcie, wykonywanie lub jeden ze sposobów wykonywania wymaga, bezpośrednio bądź pośrednio, na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych, posiadania specjalnych kwalifikacji zawodowych; w szczególności używanie tytułu zawodowego zastrzeżonego na mocy przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych dla osób posiadających odpowiednie kwalifikacje zawodowe stanowi sposób wykonywania działalności zawodowej<sup>16</sup>. Poszczególne państwa członkowskie Unii Europejskiej mają własne listy zawodów regulowanych, obejmujące przede wszystkim zawody medyczne. Według stanu na 2009 r., w 22 krajach Unii Europejskiej zawód dietetyka był zawodem regulowanym<sup>17</sup>. W Polsce uznawany jest także za jeden z zawodów regulowanych, gdyż jego wykonywanie wymaga posiadania szczególnych kwalifikacji zawodowych, określonych w przepisach rangi ustawowej i przepisach wykonawczych. Podkreślić należy, że nie istnieje w tym zakresie jeden akt prawny rangi ustawowej. Istniejące przepisy prawne pozwalają wprawdzie uznać zawód za regulowany, zgodnie z przepisami dyrektywy 2005/36/E, nie gwarantują jednak ochrony pacjentów przed negatywnymi skutkami działania osób nieuprawnionych do świadczenia usług w zakresie dietetyki.

<sup>14</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 29 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego, Dz.U. nr 140, poz. 1143 z późn. zm.

<sup>15</sup> Dyrektywa 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych, Dz.Urz. WE L 255.22.

<sup>16</sup> Ibidem.

<sup>17</sup> Por. uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 31 maja 2010 r. o niektórych zawodach medycznych i zasadach uzyskiwania tytułu specjalisty w innych dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia, [www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=m491&ms=0&ml=pl&mi=56&mx=0&mt=&my=131&ma=012175](http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=m491&ms=0&ml=pl&mi=56&mx=0&mt=&my=131&ma=012175) [22.07.2013].

Osoby wykonujące zawody nieposiadające odrębnych regulacji ustawowych wykonują je zgodnie z nabytymi kwalifikacjami zawodowymi. Kwalifikacje te należy interpretować jako umiejętności zawodowe uzyskane przede wszystkim w toku kształcenia. Potwierdzeniem tej tezy są przepisy zawarte w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie określenia zawodów regulowanych, w przypadku których można wszcząć postępowanie w sprawie uznania kwalifikacji<sup>18</sup>, wydanym na podstawie art. 31 ust. 2 ustawy z dnia 18 marca 2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej<sup>19</sup>. Kształcenie w zawodzie dietetyka prowadzone jest w Polsce na poziomie studiów wyższych na kierunku dietetyka. Studia licencjackie pierwszego stopnia kończą się uzyskaniem tytułu licencjata i trwają nie krócej niż 6 semestrów. Studia magisterskie drugiego stopnia trwają nie krócej niż 4 semestry. Warunkiem podjęcia studiów magisterskich jest zrealizowanie standardów kształcenia przewidzianych w przepisach prawnych dla studiów pierwszego stopnia kierunku dietetyka<sup>20</sup>. Zarówno studia licencjackie, jak i magisterskie obejmują odbycie obowiązkowej praktyki zawodowej<sup>21</sup>. Najnowsze przepisy prawne zawarte w klasyfikacji zawodów szkolnictwa zawodowego likwidują kształcenie dietetyków na poziomie szkół policealnych. Rozporządzeniem Ministra Edukacji Narodowej z dnia 23 grudnia 2011 r. w sprawie klasyfikacji zawodów szkolnictwa zawodowego postanowiono, że na rok szkolny 2013/2014 nie będzie prowadzona rekrutacja kandydatów do klasy pierwszej szkół prowadzących kształcenie w zawodach ratownik medyczny i dietetyk. Kształcenie w tych zawodach będzie prowadzone do zakończenia cyklu

<sup>18</sup> Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie określenia zawodów regulowanych, w przypadku których można wszcząć postępowanie w sprawie uznania kwalifikacji, Dz.U. nr 38, poz. 302.

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 18 marca 2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabywanych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, Dz.U. nr 63, poz. 394.

<sup>20</sup> Por. zał. 6 do rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 2 listopada 2011 r. w sprawie Krajowych Ram Kwalifikacji dla Szkolnictwa Wyższego, Dz.U. nr 253, poz. 1520; rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 7 lutego 2012 r. w sprawie podstawy programowej kształcenia w zawodach, Dz.U. poz. 184. Do dnia 1 października 2011 r. standard kształcenia dla kierunku dietetyka regulowało rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 12 lipca 2007 r. w sprawie standardów kształcenia dla poszczególnych kierunków oraz poziomów kształcenia, a także trybu tworzenia i warunków, jakie musi spełniać uczelnia, by prowadzić studia międzykierunkowe oraz makrokierunki, Dz.U. nr 164, poz. 1166. Rozporządzenie zostało uchylone z mocy ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 84, poz. 455 z późn. zm. Od tego dnia uczelnie samodzielnie określają standardy nauczania na kierunku dietetyka.

<sup>21</sup> W okresie wcześniejszym kształcenie dietetyków prowadzono na kierunku technologia żywności (specjalność żywienie człowieka) oraz na kierunku zdrowie publiczne (specjalność dietetyka).



kształcenia<sup>22</sup>. Analiza obowiązujących regulacji prawnych dowodzi, że tytułu zawodowego dietetyka nie można uzyskać w wyniku ukończenia studiów podyplomowych, które pozwalają podnieść posiadane kwalifikacje zawodowe, ale nie uprawniają do nabycia tytułu. Kwalifikacje osób zatrudnianych na stanowisku dietetyka w podmiotach leczniczych niebędących przedsiębiorcami reguluje rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 lipca 2011 r. w sprawie kwalifikacji wymaganych od pracowników na poszczególnych rodzajach stanowisk pracy w podmiotach leczniczych niebędących przedsiębiorcami<sup>23</sup>.

Sumując, sposób regulacji wykonywania zawodu dietetyka w obecnym kształcie uznać należy za nie w pełni zadowalający. Przeprowadzona analiza uprawnia do stwierdzenia, że dietetykiem jest osoba, która ukończyła dwuletnią policealną szkołę średnią i uzyskała dyplom dietetyka, lub osoba, która ukończyła studia wyższe na kierunku lub w specjalności dietetyka i uzyskała tytuł licencjata lub magistra. Pojęcie „dietetyk” jest używane w języku prawnym, prawniczym oraz w praktyce gospodarczej. Pojęcie to nie ma definicji normatywnej, która identyfikowałaby je w sposób wyczerpujący i mogłaby zostać przyjęta w wykładni przepisów podatkowych. Choć zawód dietetyka nie posiada odrębnych regulacji ustawowych, to istnieje wiele przepisów odrębnych (szczególnych) określających zasady wykonywania zawodu, zdobywania uznawanych kwalifikacji zawodowych oraz formy wykonywania zawodu. Z treści przepisów zamieszczonych w licznych aktach prawnych wynika, że osoba, która uzyskała wykształcenie w zakresie dietetyki, jest uprawniona do udzielania świadczeń zdrowotnych, legitymuje się tym samym nabyciem fachowych kwalifikacji do udzielania świadczeń zdrowotnych w dziedzinie medycyny. Do podobnych wniosków prowadzi analiza literatury przedmiotu i stanowisko korporacji zawodowej.

Trwające od wielu lat prace związane z opracowaniem kompleksowego uregulowania w jednej ustawie poszczególnych zawodów medycznych, w tym także zawodu dietetyka, nie przyniosły dotychczas zamierzonego rezultatu. Aktualnie kontynuowane są w Ministerstwie Zdrowia. Z kolei w Ministerstwie Sprawiedliwości wdrażany jest projekt deregulacji dostępu do niektórych zawodów. Na obecnym etapie projekt nie przewiduje deregulacji dostępu do zawodu dietetyka<sup>24</sup>. Szczególnie istotną kwestią wiążącą się z regulacją prawną wykonywania

<sup>22</sup> Dz.U. z 2012 r., poz. 7.

<sup>23</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 lipca 2011 r. w sprawie kwalifikacji wymaganych od pracowników na poszczególnych rodzajach stanowisk pracy w podmiotach leczniczych niebędących przedsiębiorcami, Dz.U. nr 151, poz. 896.

<sup>24</sup> Według nauki ekonomii, regulacja dostępu do określonego zawodu zachodzi wówczas, gdy państwo, na dowolnym szczeblu administracji, wprowadza ograniczenia dla osób zainteresowanych wykonywaniem określonego zawodu. Wśród takich ograniczeń wymienia się np. obowiązek posiadania określonego wykształcenia, zdania egzaminu państwowego, odbycia obowiązkowej praktyki. Por. <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/> [7.07.2013].

zawodu dietetyka jest, jak się wydaje, utrzymanie braku koncesjonowania dostępu do zawodu. Konieczne jest natomiast regulowanie działalności zawodowej dietetyków w sposób pozwalający na potwierdzenie, że osoba świadcząca usługę posiada odpowiedni poziom wiedzy teoretycznej i umiejętności praktycznych do świadczenia danej usługi. Regulowaniem zawodu winny się zajmować organy władzy i administracji publicznej w sposób bezstronny, uwzględniając w regulacjach prawnych precyzyjne i powszechnie znane kryteria. W takim przypadku utrzymana zostanie zasada deregulacji dostępu do zawodu, a sam zawód pozostanie zawodem regulowanym.

### 3. Kierunki zmian regulacji prawnych zawodu dietetyka

Celem ustawy regulującej w sposób kompleksowy wykonywanie innych zawodów medycznych miałyby być wprowadzenie mechanizmów mających zapewnić dostęp do wykonywania zawodu tylko profesjonalistom – przez poddanie warunków wykonywania zawodu precyzyjnym rygorom prawnym. Poselski projekt ustawy o niektórych zawodach medycznych, regulującej m.in. zawód dietetyka, wpłynął do Sejmu 2 kwietnia 2008 r.<sup>25</sup> i pozostaje nierozpatrzone w komisji<sup>26</sup>. W Ministerstwie Zdrowia, poczynając od 2007 r., przygotowanych zostało kilka wersji rządowego projektu ustawy o niektórych zawodach medycznych i zasadach uzyskiwania tytułu specjalisty w innych dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia. Jak dotąd żaden z tych projektów nie trafił pod obrady Sejmu<sup>27</sup>. Polska należy tym samym do nielicznych krajów Unii Europejskiej, w których zawód dietetyka nie jest kompleksowo uregulowany i chroniony prawem. Co ciekawe, jednym z priorytetów na okres polskiej prezydencji w Unii

<sup>25</sup> Pierwsze czytanie ustawy odbyło się 3.09.2008 r. Projekt dotyczy uregulowania kwalifikacji i zasad wykonywania wybranych zawodów medycznych, nieobjętych dotąd w Polsce regulacjami ustawowymi na wzór innych państw Unii Europejskiej. W 2008 r. w 17 krajach Unii Europejskiej zawód ten objęty był odrębną regulacją prawną. Proponowane przepisy odnoszą się m.in. do prowadzenia rejestru osób uprawnionych do wykonywania zawodów medycznych, prawa posługiwania się tytułem zawodowym, odbywania stażu uzupełniającego, doskonalenia zawodowego, uznawania w określonych przypadkach równoważności kwalifikacji z wymaganiami kwalifikacyjnymi odpowiedzialności zawodowej, tajemnicy zawodowej. Por. nr druku 846, <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/0/EEF596B53C81A876C12577D1004F6426?OpenDocument> [10.07.2013].

<sup>26</sup> Projekt nawiązywał do skierowanego do Sejmu rządowego projektu z 2007 r. Prac nad projektem Sejm nie rozpoczął. Najważniejszą zmianą w porównaniu z projektem rządowym z 2007 r. jest usunięcie z ustawy obszernych uregulowań dotyczących zawodu psychoterapeuty.

<sup>27</sup> Por. przebieg prac nad projektem: <http://bip.mz.gov.pl/index?mr=m12091&ms=&ml=pl&mi=209&mx=0&mt=&my=573&ma=15939> [7.07.2013].

Tabela 1. Poselski projekt ustawy regulującej wykonywanie zawodu dietetyka w Polsce

Kryteria charakterystyki	Charakterystyka
Tytuł ustawy	Ustawa o niektórych zawodach medycznych
Założenia projektu	Uregulowanie w sposób kompleksowy kwalifikacji wymaganych od przedstawicieli zawodów medycznych i zasad wykonywania wybranych zawodów medycznych nieobjętych regulacjami ustawowymi w Polsce – na wzór regulacji w innych krajach Unii Europejskiej. Projekt nie dotyczy zawodów: lekarza, lekarza dentystry, felczera, pielęgniarki, położnej, farmaceuty, diagnosty laboratoryjnego*. Najważniejsze obszary regulacji obejmują: prowadzenie rejestru osób uprawnionych do wykonywania zawodów medycznych, uznawanie w przypadkach określonych ustawą równoważności kwalifikacji z wymaganiami kwalifikacyjnymi, prawo posługiwania się tytułem zawodowym, tajemnicę zawodową, odbywanie stażu uzupełniającego i doskonalenie zawodowe, odpowiedzialność zawodową.
Treść ustawy	Projekt składa się z 78 artykułów ujętych w 8 rozdziałach pt.: 1. Przepisy ogólne 2. Rejestr osób uprawnionych do wykonywania zawodów medycznych 3. Zasady wykonywania zawodów medycznych 4. Doskonalenie zawodowe 5. Odpowiedzialność zawodowa 6. Przepisy karne 7. Zmiany w przepisach obowiązujących 8. Przepisy przejściowe i końcowe.
Przebieg procesu legislacyjnego	2.04.2008 r. – złożenie projektu w Sejmie przez Klub Parlamentarny Prawo i Sprawiedliwość 25.07.2008 r. – przekazanie projektu do Komisji Zdrowia 3.09.2008 r. – pierwsze czytanie w Komisji Zdrowia 17.09.2008 r. – ogłoszenie stanowiska rządu w sprawie projektu Aktualny stan prac nad projektem – projekt pozostaje nierozpatrzonej przez Sejm (sprawa niezamknięta).
Stanowisko Rady Ministrów w sprawie poselskiego projektu ustawy z 2008 r.	W opinii rządu procedowanie nad poselskim projektem ustawy o niektórych zawodach medycznych w przedstawionej formie nie znalazło uzasadnienia. Zaplanowano skierowanie do parlamentu rządowego projektu ustawy o niektórych zawodach medycznych, uwzględniającego rozwiązania proponowane w projekcie poselskim.

\* Aktualnie obowiązujący system prawa reguluje wykonywanie tych zawodów w innych przepisach.

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/opisy/846.html> [14.07.2013].

Tabela 2. Rządowy projekt ustawy regulującej wykonywanie zawodu dietetyka w Polsce

Kryteria charakterystyki	Charakterystyka
1	2
Tytuł ustawy	Ustawa o niektórych zawodach medycznych i zasadach uzyskiwania tytułu specjalisty w innych dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia
Założenia projektu (ostatnia wersja rekomendowana Radzie Ministrów)	Zwiększenie bezpieczeństwa zdrowotnego obywateli przez uregulowanie w sposób kompleksowy kwalifikacji i zasad wykonywania wybranych zawodów medycznych nieobjętych dotąd regulacjami ustawowymi w Polsce, a uregulowanych w innych państwach Unii Europejskiej. W Polsce nie istnieją jednolite zasady określające dostęp do wykonywania wielu zawodów medycznych, w których pracują osoby bez właściwych kwalifikacji zawodowych, wykonujące zawód medyczny na zasadzie przyuczenia na stanowisku pracy. Brak właściwych kwalifikacji powoduje istotne dla zdrowia i życia pacjenta zagrożenia wynikające z błędnej diagnostyki, zaniechania istotnych dla zdrowia działań lub nieprawidłowo wykonywanych zadań zawodowych.
Treść ustawy	<p>Ustawa określa kwalifikacje wymagane i niezbędne do wykonywania zawodów medycznych oraz zasady wykonywania wybranych zawodów medycznych. Zawiera ponadto przepisy regulujące zasady doskonalenia zawodowego, odpowiedzialność zawodową, mechanizmy mające zapewnić dostęp do wykonywania zawodu tylko profesjonalistom posiadającym właściwe kwalifikacje. Za właściwe kwalifikacje uznaje się te, które wynikają z regulowanego w Polsce przepisami prawa kształcenia w przedmiotowych zawodach. Projekt uwzględni ewolucję kształcenia w tych zawodach i wskazuje kwalifikacje (dyplomy ukończenia szkół policealnych i szkół wyższych), jakie były w historii kształcenia w tych zawodach określone zgodnie z przepisami wydanymi przez ministra właściwego do spraw oświaty i ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego. Ustawa nie dotyczy zawodów: lekarza, lekarza denty, diagnosty laboratoryjnego, pielęgniarki, położnej, felczera – uregulowanych w innych przepisach.</p> <p>Ostatni projekt zamieszczony na stronie WWW Ministerstwa Zdrowia składa się ze 119 artykułów ujętych w 8 rozdziałach:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Przepisy ogólne</li> <li>2. Rejestr osób uprawnionych do wykonywania zawodów medycznych</li> <li>3. Zasady wykonywania zawodów medycznych</li> <li>4. Kształcenie i doskonalenie zawodowe</li> <li>5. Odpowiedzialność zawodowa</li> <li>6. Przepisy karne</li> <li>7. Zmiany w przepisach obowiązujących</li> <li>8. Przepisy przejściowe i końcowe.</li> </ol>

1	2
Przebieg procesu legislacyjnego	<p>14.03.2007 r. – wersja projektu ustawy skierowana do Sejmu V kadencji*.</p> <p>9.02.2009 r. – wersja projektu ustawy przygotowana przez Ministerstwo Zdrowia, przekazana pod obrady Komitetu Rady Ministrów</p> <p>16.02.2009 r. – decyzja o zdjęciu projektu z porządku obrad Komitetu Rady Ministrów i zobowiązaniu Ministra Zdrowia do dokonania analizy funkcjonujących przepisów odnoszących się do zawodów medycznych wymienionych w projekcie</p> <p>26.02.2009 r. – odpowiedź Ministra Zdrowia – analiza funkcjonujących przepisów odnoszących się do zawodów medycznych wymienionych w projekcie</p> <p>3.02.2010 r. – wersja projektu ustawy przyjęta przez Ministerstwo Zdrowia po uzgodnieniach resortowych przeprowadzonych zgodnie z protokołem ustaleń nr 58/2009 r. z posiedzenia Komitetu Rady Ministrów w dniu 29 października 2009 r.</p> <p>31.05.2010 r. – nowa wersja projektu skierowana przez Ministerstwo Zdrowia pod obrady Stałego Komitetu Rady Ministrów</p> <p>8.07.2010 r. – rekomendacja projektu Radzie Ministrów przez Stały Komitet Rady Ministrów</p> <p>2011 r. – zamieszczenie projektu na stronie WWW Rady Ministrów w „Wykazie dokumentów procedowanych bezterminowo” (poz. 226)**.</p>
Stanowisko przyjęte przez Radę Ministrów wobec rządowego projektu ustawy z 2010 r.	Zgodnie z dyspozycją prezesa Rady Ministrów projekt został zwrócony do Ministerstwa Zdrowia, jak uzasadniono, w związku z brakiem możliwości zakończenia prac ustawodawczych nad projektem w poprzedniej kadencji Sejmu i Senatu***.

\* Projekt ustawy zamieszczony jest na stronach internetowych Sejmu RP pod adresem: <http://orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/wgdruk/1553>. Ze względu na skrócenie V kadencji Sejmu ustawa nie była przedmiotem obrad Sejmu.

\*\* Por. zatwierdzony przez Prezesa RM „Program prac legislacyjnych Rady Ministrów”, lipiec – grudzień 2010 r., <http://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/prace-legislacyjne-rm-i/prace-legislacyjne-rady/287,Plan-prac-Rady-Ministrow.html> [14.07.2013].

\*\*\* Por. pismo Ministra Zdrowia skierowane do Rzecznika Praw Pacjenta z dnia 21 sierpnia 2012 r. (MZ-ZP-P-073-23722-2/AJ/12).

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <http://orka.sejm.gov.pl> [12.07.2103] oraz <http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=m491&ms=0&ml=pl&mi=56&mx=0&mt=&my=131&ma=012175> [12.07.2103].

Europejskiej było „zmniejszanie różnic w zdrowiu pomiędzy krajami Unii Europejskiej poprzez działania na determinantach zdrowia, w szczególności właściwym odżywianiu i aktywności fizycznej”<sup>28</sup>. Brak precyzyjnych, systemowych

<sup>28</sup> Interpelacja nr 23967 do Ministra Zdrowia w sprawie braku regulacji prawnych dotyczących wykonywania zawodu dietetyka, 27.07.2011, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/58C1A505> [15.11.2012].

i jednolitych wymagań kwalifikacyjnych dla osób wykonujących zawody medyczne naraża pacjentów na ryzyko otrzymania usług medycznych o niewłaściwym standardzie, szkodzących zdrowiu, a nawet życiu człowieka.

Porównanie poselskiego i rządowych projektów ustawy o niektórych zawodach medycznych umożliwi analiza informacji przedstawionych w tabelach 1-2.

#### **4. Opodatkowanie usług dietetyka podatkiem od towarów i usług – uwagi ogólne**

W obowiązującym w Polsce systemie podatkowym obowiązki polegające na obliczaniu podatku w prawidłowej wysokości i wpłacaniu na właściwy rachunek organów podatkowych oraz poprawnym zaewidencjonowaniu zdarzeń gospodarczych mających wpływ na wysokość podatku w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą ciąży, co do zasady, na podatniku. Z uwagi na częste zmiany prawa podatkowego i znaczny stopień skomplikowania przyjętych konstrukcji prawnych interpretacja przepisów sprawia problemy nie tylko przedsiębiorcom, ale także praktykom specjalizującym się w prawie podatkowym. Dokonywaniu wykładni prawa podatkowego nie sprzyja też znacząca liczba, często rozbieżnych, interpretacji wydawanych przez organy podatkowe. Pomocne w tym zakresie może być orzecznictwo sądów administracyjnych, choć w niektórych sprawach ustalenie jednolitego stanowiska następuje dopiero po wydaniu orzeczenia przez Naczelny Sąd Administracyjny czy Trybunał Konstytucyjny. W związku z tym podatnicy prowadzący działalność gospodarczą powierzają z reguły obsługę podatkowo-księgową wyspecjalizowanej firmie, zapewniającej względne bezpieczeństwo prawne i mniejsze ryzyko prowadzenia działalności.

Najistotniejszym podatkiem związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej przez dietetyków, obok podatku dochodowego<sup>29</sup>, jest podatek od towarów

<sup>29</sup> W polskim systemie podatkowym istnieje możliwość wyboru formy płacenia podatku dochodowego przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą między:

a) opodatkowaniem na zasadach ogólnych – według progresywnej skali podatkowej lub według stawki liniowej wynoszącej 19%,

b) opodatkowaniem w formach zryczałtowanych – według ryczałtu ewidencjonowanego lub karty podatkowej.

Dietetyk prowadzący własny gabinet może skorzystać jedynie z opodatkowania na zasadach ogólnych. Przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne wykluczają opodatkowanie dietetyka zarówno ryczałtem ewidencjonowanym, jak i kartą podatkową. Por. ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. nr 144, poz. 930 z późn. zm. oraz ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.

i usług, potocznie nazywany VAT-em. Pozostałe podatki, które mogą wystąpić w związku z prowadzoną działalnością, to podatek od czynności cywilnoprawnych oraz podatek od nieruchomości. Podatek VAT jest podatkiem powszechnym, co oznacza, że, co do zasady, każde odpłatne świadczenie usług i odpłatna dostawa towarów podlega opodatkowaniu VAT. Niektóre ze świadczonych usług, na zasadzie odstępstwa od reguły, zostały przez ustawodawcę zwolnione z tego podatku. Korzystanie ze zwolnienia oznacza, że od świadczonych usług czy sprzedawanych towarów nie płaci się podatku VAT. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług przewiduje możliwość skorzystania przez podatnika z dwóch rodzajów zwolnień – podmiotowego i przedmiotowego. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia podmiotowego jest osiągnięcie w poprzednim i obecnym roku kwoty sprzedaży opodatkowanej do limitu 150 000 zł włącznie. Możliwość skorzystania przez podatnika ze zwolnienia podmiotowego wymaga spełnienia dwóch warunków łącznie tzn.:

1. Sprzedaż opodatkowana za rok poprzedni nie może przekroczyć kwoty limitu 150 000 zł.

2. Sprzedaż opodatkowana w roku bieżącym nie może przekroczyć kwoty limitu 150 000 zł<sup>30</sup>.

Niektórzy podatnicy, bez względu na wielkość sprzedaży, nie muszą płacić VAT od wykonywanych czynności. Jest to możliwe pod warunkiem objęcia tych czynności zwolnieniem przedmiotowym. Katalog zwolnień przedmiotowych zawierają przepisy ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku usług świadczonych przez dietetyków może zachodzić sytuacja, w której będą oni wykonywali wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo z VAT. Jeżeli dietetyk będzie wykonywał wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo, to w myśl art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług, w związku z art. 43 ust. 1 pkt 19 nie ma obowiązku prowadzenia jakiejkolwiek ewidencji dla celów podatku VAT. Korzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku VAT skutkuje, co do zasady, utratą prawa do odliczenia od podatku należnego (przypadającego od dokonanej sprzedaży) podatku naliczonego (przypadającego od poczynionych zakupów). Podkreślić należy, że polskie przepisy regulujące zwolnienia z VAT muszą pozostać w zgodności z prawem wspólnotowym. Aktem prawa wspólnotowego mającym zapewniać harmonizację prawa krajów członkowskich WE w zakresie podatku od towarów i usług jest dyrektywa nr 112 Rady WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>31</sup>. Jeżeli

<sup>30</sup> Ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje przypadki, w których zwolnienie podmiotowe nie ma zastosowania. Są to np. import towarów i usług, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów, dostawa towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca.

<sup>31</sup> Dyrektywa nr 112 Rady WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. WE L 347.1 z późn. zm.

Tabela 3. Zakres podstawowych obowiązków podatnika podatku od towarów i usług, prowadzącego indywidualną działalność gospodarczą w formie gabinetu dietetycznego

Obowiązki podatnika	Status podatnika		
	Podatnik korzystający ze zwolnienia podmiotowego	Podatnik wykonujący wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo	Podatnik VAT niekorzystający ze zwolnienia – czynny
Rejestracja w urzędzie skarbowym	Istnieje prawo, ale nie obowiązek, złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R. Fakultatywne złożenie VAT-R nie oznacza utraty zwolnienia. Obowiązek złożenia VAT-R powstaje z chwilą przekroczenia limitu uprawniającego do zwolnienia lub rezygnacji ze zwolnienia przez podatnika.	Istnieje prawo, ale nie obowiązek, złożenia zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R. Fakultatywne złożenie VAT-R nie oznacza utraty zwolnienia.	Istnieje obowiązek zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu VAT, jeśli podatnik nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego.
Zasady prowadzenia ewidencji sprzedaży	Obowiązek ewidencjonowania wielkości sprzedaży w celu ustalenia momentu przekroczenia limitu obrotów 150 000 zł, uprawniającego do zwolnienia z VAT.	Nie ma obowiązku prowadzenia odrębnej ewidencji sprzedaży na potrzeby podatku VAT, jeżeli podatnik wykonuje wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo na podstawie art. 43 ustawy o podatku od towarów i usług.	Obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i rejestrów na potrzeby VAT, zgodnie z wymogami ustawy o podatku od towarów i usług, zawierającej przedmiot, podstawę opodatkowania, kwotę VAT należnego, kwotę VAT naliczonego, VAT wpłacony oraz wszystkie inne dane konieczne do wypełnienia deklaracji VAT.
Faktura VAT	Nie ma obowiązku wystawiania faktur VAT. Możliwość wystawiania faktur, jeżeli podatnik zarejestruje się w urzędzie skarbowym na potrzeby VAT.	Nie ma obowiązku wystawiania faktur VAT. Możliwość wystawiania faktur, jeżeli podatnik zarejestruje się w urzędzie skarbowym na potrzeby VAT.	Obowiązek dokumentowania transakcji na rzecz innych przedsiębiorców fakturami VAT. Osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej wystawiany jest paragon z kasy fiskalnej, a na żądanie faktura VAT. Fakturę na żądanie wystawić należy dodatkowo, niezależnie



Zasady składania deklaracji podatkowych VAT	Nie ma obowiązku składania deklaracji VAT-7.	Nie ma obowiązku składania deklaracji VAT-7.	od wystawienia paragonu z kasy fiskalnej. W takim przypadku kopię faktury należy podpiąć do wystawionego paragonu.
Rachunki za wykonane usługi i sprzedawane towary	Obowiązek potwierdzenia wykonanych usług i sprzedanych towarów rachunkiem na żądanie kupującego. Rachunek wystawia się nie później niż w terminie 7 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru.	Obowiązek potwierdzenia wykonanych usług i sprzedanych towarów rachunkiem na żądanie kupującego. Rachunek wystawia się nie później niż w terminie 7 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru.	Obowiązek składania deklaracji VAT w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym, miesięcznym lub kwartalnym, okresie rozliczeniowym. Nie istnieje możliwość wystawiania rachunków.
Kasa fiskalna	Obowiązek zainstalowania, gdy usługi są świadczone na rzecz osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, i na rzecz rolników ryczałtowych. Limit obrotów uprawniający do zwolnienia z obowiązku – 20 000 zł.	Obowiązek zainstalowania, gdy usługi są świadczone na rzecz osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, i na rzecz rolników ryczałtowych. Limit obrotów uprawniający do zwolnienia z obowiązku – 20 000 zł.	Obowiązek zainstalowania, gdy usługi są świadczone na rzecz osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, i na rzecz rolników ryczałtowych. Limit obrotów uprawniający do zwolnienia z obowiązku – 20 000 zł.
Prawo do odliczenia od podatku VAT należnego podatku VAT naliczonego	Brak możliwości odliczeń.	Brak możliwości odliczeń.	Prawo do odliczenia od podatku VAT należnego podatku VAT naliczonego (z ograniczeniami wskazanymi w ustawie o podatku od towarów i usług).
Możliwość odliczenia VAT od nabycia samochodu osobowego	Brak możliwości odliczeń.	Brak możliwości odliczeń.	Prawo do odliczenia 60% VAT z faktury zakupu, nie więcej niż 6000 zł.

Źródło: opracowanie własne na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 z późn. zm., ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm., rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, Dz.U. nr 68, poz. 360 z późn. zm., rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących, Dz.U. poz. 363.

polskie przepisy prawne pozostają w sprzeczności z dyrektywą, to podatnik ma prawo w postępowaniu podatkowym powoływać się bezpośrednio na dyrektywę.

W praktyce gospodarczej dietetyk może, obok czynności zwolnionych przedmiotowo z VAT, wykonywać także czynności opodatkowane. W związku z tym może mieć status:

a) podatnika VAT czynnego – obliczającego i wpłacającego VAT, z wyłączeniem czynności zwolnionych przedmiotowo, od których podatku VAT należnego się nie nalicza,

b) podatnika zwolnionego podmiotowo – nienaliczającego i niewpłacającego VAT ze względu na nieprzekraczanie limitu 150 000 zł, uprawniającego do zwolnienia podmiotowego,

c) podatnika zwolnionego przedmiotowo – dokonującego wyłącznie sprzedaży zwolnionej przedmiotowo z VAT, niezależnie czy wykona je jako podatnik VAT czynny, czy zwolniony podmiotowo – w obu przypadkach będą to czynności zwolnione.

Obowiązek rejestracji na potrzeby VAT w urzędzie skarbowym ciąży jedynie na podatniku VAT czynnym. Rejestracja odbywa się przez złożenie naczelnikowi urzędu zgłoszenia rejestracyjnego w postaci deklaracji VAT-R. Deklarację należy złożyć przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu. Rejestracja podatników VAT zwolnionych jest fakultatywna. Pamiętać jednak należy, że nawet niezarejestrowany podatnik VAT ma obowiązki w zakresie ewidencji na potrzeby tego podatku, określone w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług. Podstawowe informacje związane z obowiązkami osoby prowadzącej indywidualnie lub w spółce cywilnej gabinet dietetyczny w zakresie podatku od towarów przedstawiono w tabeli 3.

## 5. Kontrowersje wokół opodatkowania dietetyka podatkiem od towarów i usług

Potwierdzeniem istnienia licznych kontrowersji wokół opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez dietetyków jest m.in. duża liczba wydanych interpretacji i orzeczeń<sup>32</sup>. Problemy w tym zakresie wynikają przede wszystkim z braku precyzyjnych przepisów prawnych określających zawód dietetyka jako jeden z zawodów medycznych<sup>33</sup>.

<sup>32</sup> Por. Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search> [10.11.2012] oraz Interpretacje i orzeczenia Ministerstwa Finansów, <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php> [10.11.2012].

<sup>33</sup> Por. J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Unimex, Wrocław 2012.

Dietetycy podejmujący działalność jednoosobowo lub jako wspólnicy spółek cywilnych zobowiązani są do rejestracji w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, prowadzonej przez Ministra Gospodarki (CEIDG). Wniosek o wpis do CEIDG jest jednocześnie wnioskiem o nadanie numeru REGON, zgłoszeniem do urzędu skarbowego oraz zgłoszeniem płatnika składek do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Do wniosku może zostać dołączone zgłoszenie rejestracyjne VAT-R, ale jedynie w przypadku dysponowania podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą kwalifikowanego certyfikatu. Wykonywana w rzeczywistości działalność gospodarcza musi być zgodna z numerem PKD, określonym w zgłoszeniu działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 19 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli przepisy szczególne nakładają obowiązek posiadania określonych uprawnień zawodowych przy wykonywaniu danego rodzaju działalności gospodarczej, to przedsiębiorca ma obowiązek zapewnić, że czynności w ramach działalności gospodarczej są wykonywane przez osobę legitymującą się posiadaniem odpowiednich uprawnień zawodowych, lub osoby takie musi zatrudnić<sup>34</sup>. W praktyce na rynku funkcjonuje wiele osób i podmiotów gospodarczych oferujących usługi w zakresie dietetyki bez stosownych uprawnień.

W świetle ustawy o podatku od towarów i usług w brzmieniu obowiązujących od stycznia 2011 r.<sup>35</sup> świadczenie usług przez dietetyka może być zwolnione z VAT podmiotowo lub przedmiotowo. Zwolnienie podmiotowe, zgodnie treścią art. 113 ust. 1, przysługuje podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług dietetyki, u których wartość sprzedaży opodatkowanej nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł. Do wartości sprzedaży nie jest wliczana kwota podatku. Zwolnienie podmiotowe przysługuje także tym podatnikom, którzy wykonywanie czynności opodatkowanych rozpoczną w trakcie roku podatkowego. Limit uprawniający do zwolnienia obliczany jest wówczas w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej w roku podatkowym<sup>36</sup>. Korzystanie ze zwolnienia przedmiotowego wymaga spełnienia kilku kryteriów wskazanych w ustawie o podatku od towarów i usług i pozostaje bez związku z wielkością obrotów. Kryteria te są sprawdzane i weryfikowane przez organy skarbowe w trakcie kontroli. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług, zwalnia się od podatku VAT usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu,

<sup>34</sup> Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 października 2010 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. nr 220, poz. 1447 z późn. zm.

<sup>35</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 z późn. zm.

<sup>36</sup> Ibidem, art. 113 ust. 9.

ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze. W myśl art. 43 ust. 1 pkt 18a zwalnia się także analogiczne usługi świadczone na rzecz podmiotów leczniczych na terenie ich przedsiębiorstw, w których wykonywana jest działalność lecznicza. Z kolei na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 19 z podatku mogą być zwolnione usługi w zakresie opieki medycznej świadczone w ramach wykonywania zawodów:

- lekarza i lekarza dentystry,
- pielęgniarki i położnej,
- innych zawodów medycznych, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej<sup>37</sup>,
- psychologów.

Przepisy art. 43 ustawy o podatku od towarów i usług stanowią wyraz implementacji do polskiego porządku prawnego przepisu art. 132 ust. 1 lit. b i c dyrektywy nr 112 Rady WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>38</sup>. W myśl postanowień dyrektywy, państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT szereg czynności wykonywanych w interesie publicznym, w tym usługi medyczne związane z:

- opieką szpitalną i medyczną oraz ściśle z nimi związane czynności podejmowane przez podmioty prawa publicznego lub, na warunkach socjalnych porównywalnych do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne oraz inne odpowiednio uznane placówki o podobnym charakterze,
- świadczeniem opieki medycznej w ramach zawodów medycznych i paramedycznych, określonych przez zainteresowane państwo członkowskie.

Dyrektywa 112 nie definiuje pojęcia czynności wykonywanych w interesie publicznym. Można przyjąć, że zwolnienie dotyczy podmiotów wykonujących czynności, które powinno wykonywać państwo. W praktyce istnieje ściśle powiązanie między tymi podmiotami a państwem, nawet jeśli są to podmioty sektora prywatnego. Powiązanie dotyczy zwykle sprawowania nadzoru właścicielskiego lub stosownych regulacji prawnych<sup>39</sup>.

Zwolnienia przewidziane dyrektywą dla usług medycznych i implementowane do krajowego porządku prawnego były, ze względu m.in. na ich niezgodność

<sup>37</sup> Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. nr 112, poz. 654, nr 149, poz. 887 i nr 174, poz. 1039.

<sup>38</sup> Dyrektywa nr 112 Rady WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. WE L 347.1 z późn. zm.

<sup>39</sup> Por. *Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, ISP Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2010, s. 165-171 oraz *Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, red. J. Martini, Unimex, Wrocław 2012, s. 563-565.

z przepisami krajowymi, przedmiotem wielu rozstrzygnięć Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>40</sup>. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że zwolnienia te nie mogą mieć charakteru generalnego. Usługi medyczne, by mogły być zwolnione z VAT, muszą zawierać element terapeutyczny, mieć na celu diagnozę, opiekę, a w miarę możliwości leczenie chorób lub zaburzeń zdrowia. Dyrektywa stanowi też warunki podmiotowe przy ustalaniu katalogu zwolnień z podatku VAT usług medycznych. W zasadzie tylko podmioty publiczne powinny korzystać ze zwolnienia. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia przez pozostałe podmioty jest świadczenie usług na warunkach zbliżonych do oferowanych przez placówki publicznej służby zdrowia. Dyrektywa daje państwom członkowskim swobodę uregulowania tego warunku w przepisach krajowych<sup>41</sup>. Dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru form i środków<sup>42</sup>.

W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy określone usługi świadczone przez dietetyka na terytorium kraju będą zwolnione z VAT, należy:

– ustalić, czy zakres wykonywanych czynności mieści się w zakresie czynności zaliczanych przez ustawodawcę do usług z zakresu opieki medycznej; jeżeli tak, to zwolnienie zachodzi,

– określić cel wykonywanych czynności, którym powinna być: profilaktyka, zachowanie, ratowanie, przywracanie, poprawa zdrowia oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane; tylko te usługi, które wykonywane są w wymienionym celu, będą zwolnione,

– rozważyć, czy podmiot świadczący usługi jest uprawniony do korzystania ze zwolnienia (lekarz, pielęgniarka, położna, inny zawód medyczny, psycholog); dietetyk jest innym zawodem medycznym, co uprawnia do zwolnienia z VAT<sup>43</sup>.

Zwolnienie powyższe ma charakter podmiotowo-przedmiotowy. Oznacza to, że zwolnieniu z VAT podlega określony rodzaj usług, jeśli wykonywane są przez zdefiniowane w ustawie podmioty. Analiza powołanych regulacji prawnych dowodzi, że warunkiem zwolnienia z VAT usług w zakresie dietetyki jest spełnienie łącznie dwóch przesłanek:

<sup>40</sup> <http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do?ihmlang=pl> [20.08.2013].

<sup>41</sup> Por. K. Lewandowski, P. Fałkowski, *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 423-425.

<sup>42</sup> *Dyrektywa VAT. Polska perspektywa*, red. R. Namysłowski, D. Prokop, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012, s. 228-229.

<sup>43</sup> Por. A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Wolters Kluwer, LEX, 2013 oraz m.in.: Interpretacja indywidualna z dnia 15.02.2013, sygn. IBPP3/443-47/13/LŻ, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach; Interpretacja indywidualna z dnia 1.03.2013, sygn. ITPP1/443-1482/12/MS, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy; Interpretacja indywidualna z dnia 6.06.2013, sygn. IPTPP1/443-201/13-4/MW, Dyrektor Izby Skarbowej, <http://biblioteka3.inforlex.pl/> [3.08.2013].

1. Przesłanki o charakterze przedmiotowym, odnoszącej się do rodzaju świadczonych usług, tj. usług w zakresie opieki medycznej, które służą profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia.

2. Przesłanki o charakterze podmiotowym, dotyczącej usługodawcy, którym musi być osoba wykonująca zawód lekarza, lekarza dentystry, pielęgniarki, położnej, psychologa lub inny zawód medyczny w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o działalności leczniczej.

Zwolnienie zachodzi, gdy równocześnie spełnione są obie ww. przesłanki, w przeciwnym razie nie znajduje zastosowania<sup>44</sup>.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 18 stycznia 2012 r. stwierdził, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby usługi dietetyka były zwolnione z podatku od towarów i usług. Dietetyk jest bowiem specjalistą, który zajmuje się udzielaniem świadczeń zdrowotnych, a jego działania mają na celu profilaktykę i ratowanie zdrowia pacjentów. Niemniej jednak, jeśli dietetyk świadczy swoje usługi za pośrednictwem Internetu, to z uwagi na brak wykonania badań i obserwacji pacjentów nie można jego usług określić mianem usług opieki medycznej. W rezultacie usługi dietetyków nie zawsze są zwolnione z podatku od towarów i usług<sup>45</sup>. Stanowisko sądu o braku możliwości skorzystania z analizowanego zwolnienia nie wynika z faktu świadczenia usług za pośrednictwem Internetu czy wykorzystania programu komputerowego ułatwiającego układanie jadłospisów. W ocenie sądu nie można w sposób generalny wykluczyć, że usługi w zakresie opieki medycznej służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia będą świadczone przez Internet. Art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy o podatku od towarów i usług nie zawiera bowiem przesłanki wyłączającej możliwość skorzystania ze zwolnienia dla usług świadczonych przez Internet.

Zdaniem specjalisty z zakresu prawa podatkowego – firmy Ernst&Young, cytowany wyrok stwarza pewne możliwości argumentacji, że jeśli specjalistyczna usługa medyczna obejmuje fachowe badanie będące podstawą do określenia dalszej kuracji, to mogłaby być zwolniona z VAT. Dlatego też, jak radzi ekspert, treść tego wyroku może stanowić podstawę do przemyśleń dla podmiotów świadczących usługi z zakresu dietetyki<sup>46</sup>.

Sumując, usługi świadczone przez dietetyków korzystają ze zwolnienia przedmiotowego VAT. W świetle obowiązującego orzecznictwa sposób opodatkowania usług świadczonych z wykorzystaniem Internetu budzi wątpliwości.

<sup>44</sup> Pismo z dnia 19.02.2013 r. Izby Skarbowej w Warszawie, IPPP2/443-1177/12-5/KG, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) [15.07.2013].

<sup>45</sup> Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18.01.2012 r., I SA/Po 767/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> [14.11.2012].

<sup>46</sup> Gazeta Prawna.pl Podatki, [http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/617953,e\\_dietetyk\\_nie\\_skorzysta\\_ze\\_zwolnienia\\_vat.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/617953,e_dietetyk_nie_skorzysta_ze_zwolnienia_vat.html) [15.11.2012].

## **6. Interpretacje indywidualne prawa podatkowego**

Dietetycy chcący uzyskać pewność, czy i w jakiej wysokości powinni opłacać podatek od towarów i usług od czynności zawodowych wykonywanych w ramach własnej, indywidualnie prowadzonej działalności gospodarczej lub w formie spółek, powinni zwracać się do dyrektorów izb skarbowych na terenie kraju o wydanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. O udzielenie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego może się ubiegać każdy zainteresowany podatnik, płatnik lub inny podmiot, zarówno w nawiązaniu do zaistniałego u niego stanu faktycznego, jak i stanów lub zdarzeń w przyszłości, które mogą skutkować koniecznością zapłacenia podatku. W celu uzyskania interpretacji pisemnej należy wypełnić i złożyć odpowiedni druk formularza/wniosku (ORD-IN, ORD-IN/A) oraz wnieść opłatę. Aby interpretacja została wydana, wniosek powinien zawierać:

1. Dokładny opis stanu faktycznego (jakie usługi są świadczone) lub stanu przyszłego (jakie usługi mają być świadczone).

2. Pytanie lub pytania wnioskodawcy.

3. Opis własnego stanowiska wnioskodawcy w sprawie wysokości opodatkowania (lub braku opodatkowania) przedstawionego stanu faktycznego (stanu przyszłego), z powołaniem odpowiednich przepisów prawnych.

4. Oświadczenie, że przedstawiony we wniosku stan faktyczny w dniu złożenia wniosku nie jest przedmiotem kontroli podatkowej lub skarbowej, postępowania podatkowego lub sprawa nie została rozstrzygnięta w ostatecznej decyzji, lub postanowieniu organu podatkowego, lub organu kontroli skarbowej.

5. Podpis wnioskodawcy lub osoby uprawnionej do występowania w jego imieniu oraz pełnomocnictwo dla osoby składającej wniosek w imieniu wnioskodawcy. Interpretacja indywidualna wydawana jest nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez właściwy organ<sup>47</sup>.

Uzyskanie interpretacji indywidualnej i zastosowanie się do niej chroni podatnika. Oznacza to, że jeżeli organ podatkowy sprawdzi prawidłowość naliczania i wpłacania podatku przez dietetyka i, mimo posiadania interpretacji i zastosowania się do niej, nie uwzględni postanowień interpretacji w swoim rozstrzygnięciu, to:

<sup>47</sup> Por. ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, Dz.U. nr 112, poz. 770 z późn. zm., zmienione rozporządzeniem z dnia 1 marca 2011 r., Dz.U. nr 58, poz. 298; rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku, Dz.U. nr 112, poz. 771 z późn. zm., zmienione rozporządzeniem z dnia 19 grudnia 2011 r., Dz.U. z 2012 r., poz. 15, gdzie znajduje się aktualny wzór wniosku.

- podatnik nie zostanie pociągnięty do odpowiedzialności karnej skarbowej,
- podatnikowi nie zostaną naliczone odsetki za zwłokę w zapłaceniu podatku,
- podatnik zostanie zwolniony z obowiązku zapłaty podatku, jeżeli zobowiązanie podatkowe zostało nieprawidłowo wykonane w efekcie zastosowania się do interpretacji indywidualnej, a skutki podatkowe związane z wykonywaniem usług miały miejsce po doręczeniu interpretacji.

Należy przy tym dodać, że ochroną objęte są tylko te skutki podatkowe, które dotyczą zdarzeń mających miejsce do końca okresu rozliczeniowego, w którym doręczono rozstrzygnięcie zmieniające lub uchylające interpretację. Okres rozliczeniowy w podatku od towarów i usług wynosi, co do zasady, jeden miesiąc. Podatnik nie ma obowiązku zastosowania się do interpretacji indywidualnej po jej otrzymaniu. Uzyskuje jedynie wiedzę, jakie jest stanowisko organu podatkowego w jego sprawie, ale ma możliwość opodatkowania swojej działalności niezależnie od uzyskanej interpretacji. Jeżeli podatnik nie zgadza się z uzyskaną interpretacją, to:

- może zwrócić się do organu, który ją wydał, z żądaniem usunięcia naruszenia prawa,
- jeżeli organ podtrzyma swoje stanowisko, to ma prawo do wniesienia skargi do właściwego wojewódzkiego sądu administracyjnego.

Sumując, usługi świadczone przez dietetyka będą zwolnione z podatku od towarów i usług pod warunkiem, że będą służyły wyłącznie profilaktyce, zachowaniu, poprawie zdrowia pacjentów oraz będą świadczone w ramach wykonywania zawodu medycznego, a więc przez osobę, która posiada kwalifikacje do udzielania świadczeń zdrowotnych w określonym zakresie. Według aktualnie obowiązującego orzecznictwa sądów, usługi dietetyka świadczone przez Internet nie mogą być zwolnione z VAT.

## 7. Podsumowanie

Zawód dietetyka, podobnie jak wiele innych zawodów medycznych w Polsce, nie jest precyzyjnie uregulowany w aktualnie obowiązujących przepisach prawnych. Przeprowadzona analiza wykazała, że w systemie aktów prawa regulujących wykonywanie i opodatkowanie zawodu istnieje luka, którą należy niezwłocznie wypełnić przez zastąpienie aktualnych regulacji nową ustawą o zawodach medycznych. Brak stosownych regulacji umożliwia świadczenie usług medycznych przez osoby bez odpowiednich kompetencji, co naraża pacjentów na ryzyko utraty zdrowia. W praktyce odnotowuje się wiele przypadków wprowadzania w błąd pacjentów co do posiadanych przez dietetyków kwalifikacji. Jasno określone zasady uzyskiwania kwalifikacji i wykonywania zawodu dietetyka znacząco



ograniczyłyby to zjawisko. Niezbędne jest podjęcie jak najszybszych działań ustawodawczych mających na celu uregulowanie w jednym, systemowym akcie prawnym jednolitych zasad wykonywania innych zawodów medycznych. Pozwoliłoby to zwiększyć bezpieczeństwo pacjentów, a także uniknąć problemów związanych z wykładnią prawa podatkowego. Dobrym rozwiązaniem byłoby także wprowadzenie rejestru dietetyków legitymujących się wykształceniem medycznym. Wpis do rejestru mógłby mieć charakter fakultatywny, co usprawniłoby również proces uznawania kwalifikacji polskich dietetyków w pozostałych państwach Unii Europejskiej i na odwrót. Przedstawiciele innych zawodów medycznych w Polsce wykonują je na podstawie wiedzy i umiejętności zdobytych w procesie kształcenia. Dla zawodu dietetyka nie zostały jednak określone obligatoryjne standardy nauczania. Uczelnie mogą je samodzielnie stanowić, co w przypadku zawodu medycznego nie wydaje się rozwiązaniem trafnym.

Kolejne projekty ustawy regulującej wykonywanie innych zawodów medycznych przechodziły, bez zamierzonego skutku, różne etapy procesu legislacyjnego, włącznie z rozpoczęciem procedury legislacyjnej przez Sejm. Problemy związane z brakiem ustawy mają wieloaspektowy charakter. Najbardziej istotne mankamenty istniejącego obecnie systemu regulacji wykonywania zawodu dietetyka to:

1. Narażanie pacjentów na ryzyko nieprawidłowego świadczenia usług medycznych przez umożliwienie wykonywania zawodu osobom bez odpowiedniego wykształcenia i praktyki klinicznej.
2. Brak obligatoryjnych standardów kształcenia w zawodzie dietetyk oraz zasad doskonalenia zawodowego i podnoszenia kwalifikacji zawodowych.
3. Komplikacje w procedurze uznawania kwalifikacji w zawodach medycznych.
4. Nieistnienie zasad odpowiedzialności zawodowej dietetyków.
5. Brak rejestru osób wykonujących medyczne zawody regulowane, w tym dietetyka.
6. Brak precyzyjnych podstaw merytorycznych do kontraktowania świadczeń zdrowotnych przez Narodowy Fundusz Zdrowia.

Kierunki postulowanych zmian w zakresie opodatkowania dietetyków podatkiem od towarów i usług łączą się ściśle z brakiem prawidłowej regulacji zawodu dietetyka. Warunkiem koniecznym do prawidłowej konstrukcji i wykładni przepisów podatkowych jest poprawne uregulowanie zasad zatrudniania osób wykonujących zawody medyczne oraz wykonywania przez nie działalności gospodarczej, ściśle powiązane z takimi zagadnieniami, jak: ustawowa definicja zawodu medycznego, klasyfikacja zawodów medycznych, zasady wykonywania zawodów medycznych, uwarunkowania prawne i etyczne uzyskiwania uprawnień zawodowych. Obowiązujące w tym zakresie liczne i rozproszone w wielu aktach prawnych regulacje utrudniają stosowanie prawa podatkowego, zmuszają podatników do składania wniosków o wydanie indywidualnych interpretacji prawa

podatkowego i narażają na sankcje karne skarbowe w przypadku bezzasadnego skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego z VAT.

Polskie prawo podatkowe nie wprowadza klasyfikacji na zawody medyczne i inne zawody medyczne (paramedyczne), odwołuje się natomiast do terminu „zawód medyczny” w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o działalności leczniczej. Ze zwolnienia z podatku VAT mogą skorzystać osoby świadczące usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, takie jak: lekarz i lekarz dentyista, pielęgniarka i położna, osoby wykonujące inne zawody medyczne, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy. Brak precyzyjnej regulacji zawodów medycznych może rodzić także wątpliwości, wykonywanie jakich czynności w ramach tych zawodów uprawnia do skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem VAT. W przypadku dietetyka nie ma jasności co do możliwości korzystania ze zwolnienia przedmiotowego z VAT przy udzielaniu porad dietetycznych z wykorzystaniem Internetu, choć współczesna technologia świadczenie takich usług umożliwia w szerokim zakresie.

## Literatura

- Bartosiewicz A., *VAT Komentarz*, Wolters Kluwer, LEX, 2013.
- Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/search> [10.11.2012].
- Definition of a dietitian*, European Federation of the Associations of Dietitians, [www.efad.org/everyone/1273/5/0/32](http://www.efad.org/everyone/1273/5/0/32) [16.10.2012].
- Dyrektywa 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych, Dz.Urz. WE L 255.22.
- Dyrektywa nr 112 Rady WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. WE L 347.1 z późn. zm.
- Dyrektywa VAT 2006/112/WE*, red. J. Martini, Unimex, Wrocław 2012.
- Dyrektywa VAT. Polska perspektywa*, red. R. Namysłowski, D. Prokop, Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., Warszawa 2012.
- Gazeta Prawna.pl Podatki, [http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/617953,e\\_dietetyk\\_nie\\_skorzysta\\_ze\\_zwolnienia\\_vat.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/617953,e_dietetyk_nie_skorzysta_ze_zwolnienia_vat.html) [15.11.2012].
- <http://bip.mz.gov.pl/index?mr=m12091&ms=&ml=pl&mi=209&mx=0&mt=&my=573&ma=15939> [7.07.2013].
- <http://eur-lex.europa.eu/JURISIndex.do?ihmlang=pl> [20.08.2013].
- <http://ms.gov.pl/pl/deregulacja-dostepu-do-zawodow/> [7.07.2013].
- International Standard Classification of Occupations 2008 (ISCO-08): Structure, group definitions and correspondence tables*, [www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/dgreports/dcomm/publ/documents/publication/wcms\\_172572.pdf](http://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/dgreports/dcomm/publ/documents/publication/wcms_172572.pdf) [16.10.2012].
- Interpelacja nr 23967 do Ministra Zdrowia w sprawie braku regulacji prawnych dotyczących wykonywania zawodu dietetyka, 27.07.2011, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/58C1A505> [15.11.2012].

- Interpretacja indywidualna z dnia 1.03.2013, sygn. IPTPP1/443-1482/12/MS, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, <http://biblioteka3.inforlex.pl/> [3.08.2013].
- Interpretacja indywidualna z dnia 15.02.2013, sygn. IBPP3/443-47/13/LŻ, Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, <http://biblioteka3.inforlex.pl/> [3.08.2013].
- Interpretacja indywidualna z dnia 6.06.2013, sygn. IPTPP1/443-201/13-4/MW, Dyrektor Izby Skarbowej, <http://biblioteka3.inforlex.pl/> [3.08.2013].
- Interpretacje i orzeczenia Ministerstwa Finansów, <http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php> [10.11.2012].
- Karkowska D., *Zawody medyczne*, LEX a Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 20.
- Kim jest dietetyk*, Polskie Towarzystwo Dietetyki, [www.ptd.org.pl/index.php/kwalifikacje-dietetyka/kim-jest-dietetyk](http://www.ptd.org.pl/index.php/kwalifikacje-dietetyka/kim-jest-dietetyk) [15.10.2012].
- Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE. Kodyfikacja przepisów o VAT*, ISP Modzelewski i Wspólnicy, Warszawa 2010.
- Lewandowski K., Fałkowski P., *Dyrektywa VAT 2006/112. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 14 października 2010 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, Dz.U. nr 220, poz. 1447 z późn. zm.
- Pachocka L., *Rola dietetyka w ochronie zdrowia publicznego*, „Żywnie Człowieka i Metabolizm” 2010, nr XXXVII (3)
- Pismo z dnia 19.02.2013 r. Izby Skarbowej w Warszawie, IPPP2/443-1177/12-5/KG, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl) [15.07.2013 r.].
- Poselski projekt ustawy o niektórych zawodach medycznych, regulującej m.in. zawód dietetyka, który wpłynął do Sejmu 2 kwietnia 2008 r., nr druku 846, <http://orka.sejm.gov.pl/proc6.nsf/0/EEF596B53C81A876C12577D1004F6426?OpenDocument> [10.07.2013].
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 23 grudnia 2011 r. w sprawie klasyfikacji zawodów szkolnictwa zawodowego, Dz.U. z 2012 r., poz. 7.
- Rozporządzenie Ministra Edukacji Narodowej z dnia 7 lutego 2012 r. w sprawie podstawy programowej kształcenia w zawodach, Dz.U. poz. 184.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 marca 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, Dz.U. nr 58, poz. 298.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 19 grudnia 2011 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku, Dz.U. z 2012, poz. 15.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, Dz.U. nr 112, poz. 770 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie wzoru wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz sposobu uiszczenia opłaty od wniosku, Dz.U. nr 112, poz. 771 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 12 lipca 2007 r. w sprawie standardów kształcenia dla poszczególnych kierunków oraz poziomów kształcenia, a także trybu tworzenia i warunków, jakie musi spełniać uczelnia, by prowadzić studia międzykierunkowe oraz makrokierunki, Dz.U. nr 164, poz. 1166.
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 2 listopada 2011 r. w sprawie Krajowych Ram Kwalifikacji dla Szkolnictwa Wyższego, Dz.U. nr 253, poz. 1520.
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Społecznej z dnia 27 kwietnia 2010 r. w sprawie klasyfikacji zawodów i specjalności na potrzeby rynku pracy oraz zakresu jej stosowania, Dz.U. nr 82, poz. 537 z późn. zm.

- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 20 lipca 2011 r. w sprawie kwalifikacji wymaganych od pracowników na poszczególnych rodzajach stanowisk pracy w podmiotach leczniczych niebędących przedsiębiorcami Dz.U. nr 151, poz. 896.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 29 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu leczenia szpitalnego, Dz.U. nr 140, poz. 1143 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 sierpnia 2009 r. w sprawie świadczeń gwarantowanych z zakresu rehabilitacji leczniczej, Dz.U. nr 140, poz. 1145 z późn. zm.
- Rozporządzenie Ministra Zdrowia z dnia 30 września 2002 r. w sprawie uzyskiwania tytułu specjalisty w dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia, Dz.U. nr 173, poz. 1419 z późn. zm.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 5 marca 2009 r. w sprawie określenia zawodów regulowanych, w przypadku których można wszcząć postępowanie w sprawie uznania kwalifikacji, Dz.U. nr 38, poz. 302.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności, Dz.U. nr 251, poz. 1885 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, t.j. Dz.U. z 2013 r., poz. 217.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 18 marca 2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, Dz.U. nr 63, poz. 394.
- Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, ustawy o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 84, poz. 455 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. nr 144, poz. 930 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej, Dz.U. nr 112, poz. 654, nr 149, poz. 887 i nr 174, poz. 1039.
- Uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 31 maja 2010 r. o niektórych zawodach medycznych i zasadach uzyskiwania tytułu specjalisty w innych dziedzinach mających zastosowanie w ochronie zdrowia, [www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=m491&ms=0&ml=pl&mi=56&mx=0&mt=&my=131&ma=012175](http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=m491&ms=0&ml=pl&mi=56&mx=0&mt=&my=131&ma=012175) [22.07.2013].
- [www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=b2&ms=0&ml=pl&mi=0&mx=0&mt=&my=288&ma=6015](http://www.mz.gov.pl/wwwmz/index?mr=b2&ms=0&ml=pl&mi=0&mx=0&mt=&my=288&ma=6015) [6.07.2013]
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 18.01.2012 r., I SA/Po 767/11, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query> [14.11.2012].
- Zalecenie Komisji Wspólnot Europejskich z dnia 29 września 2009 r. w sprawie stosowania Międzynarodowego Standardu Klasyfikacji Zawodów (ISCO-08), Dz.Urz. WE L292.31.
- Zarządzenie Ministra Zdrowia i Opieki Społecznej z dnia 21 lipca 1997 r. w sprawie podstaw programowych kształcenia w zawodach nauczanych w szkołach medycznych, Dz. Urz. MZiOS nr 11, poz. 27.
- Zubrzycki J., *Leksykon VAT*, Unimex, Wrocław 2012.

## **Dietitian – Conditions of Working in the Profession and Taxation of the Value Added Tax**

***Abstract.** In Poland, like in many economically developed countries, a dietician is considered an occupation in the health profession. Conditions of practice and taxation of this profession are not well defined and require adjustment. The subject of this article is to present and analyze the regulations of the dietetics profession in Poland, as well as the theoretical and practical aspects of value added tax taxation of activities undertaken by dieticians as part of their business partnerships or self-employment. The purpose of this article is to identify the most important issues that need to be examined, as well as to provide directions for the proposed changes in this area. The article presents the legal regulations of this profession, proposed changes to them, and the rules of value added tax taxation of activities performed by dieticians in connection with their economic activity.*

***Keywords:** dietician, medical professions, dietitian taxation, value added tax, tax in Poland*