



MINISTERSTWO FINANSÓW

Podsekretarz Stanu

Maciej Grabowski

DD3/033/199/KDJ/09/BMI9-16057

Warszawa, dnia 1 lipca 2010 r.

*Zaproszenie
Wyjści do KILW
Rad. i K. W. i K. W.
at. Rady KILW i W. W.
Z W. S. I*

Pan
dr Tadeusz Jakubowski
Prezes
Krajowej Rady
Lekarsko-Weterynaryjnej
Al. Przyjaciół 1 lok. 2
00-565 Warszawa

Odpowiadając na pismo z dnia 7 grudnia 2009 r., Nr KILW/061/13/09, w sprawie wydania ogólnej interpretacji prawa podatkowego w zakresie przychodów uzyskiwanych przez lekarzy weterynarii wyznaczonych przez powiatowych lekarzy weterynarii do wykonywania czynności określonych w ustawie o Inspekcji Weterynaryjnej oraz rozważenia podjęcia działań legislacyjnych w celu zmiany art. 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, uprzejmie informuję.

Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 1 i 1a ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej (Dz. U. z 2007 r. Nr 121, poz. 842, z późn. zm.) jeżeli powiatowy lekarz weterynarii z przyczyn finansowych lub organizacyjnych nie jest w stanie wykonać ustawowych zadań Inspekcji, może, na czas określony, wyznaczać do ich wykonania:

- 1) lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji,
- 2) lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji, świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt.

Jak wynika z ust. 2 w art. 16 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, wyznaczenie do wykonania czynności następuje w drodze decyzji administracyjnej powiatowego lekarza weterynarii określającej rodzaj i zakres czynności przekazanych do wykonania. W przypadku natomiast lekarza weterynarii wykonującego usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, wyznaczenie następuje po uzyskaniu zgody kierownika zakładu leczniczego dla zwierząt, w ramach którego lekarz ten świadczy usługi weterynaryjne (ust. 2a w art. 16 tej ustawy).

Z kolei, wykonywanie czynności określonych w decyzji następuje po zawarciu przez powiatowego lekarza weterynarii umowy z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt – w przypadku wyznaczenia lekarza wykonującego zawód w zakładzie leczniczym dla zwierząt – określającej zakres, terminy i miejsce wykonywania tych czynności, wysokość wynagrodzenia za ich wykonanie, termin płatności oraz imię i nazwisko wyznaczonego lekarza weterynarii świadczącego usługi w ramach zakładu leczniczego.

MINISTERSTWO FINANSÓW

Adres
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Telefon
+ 22 694 33 26
+ 22 826 53 94

Fax
+48 22 694 33 31

Data: 07/07/10	SPRAWA
L.dz. 635/10	06/13/10
63244/10/10	

Zgodnie z opinią wyrażoną przez Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi w piśmie z dnia 16 kwietnia 2010 r., Nr ŻWeo/PM/8721/1/10(1236) „wynagrodzenie za wykonanie czynności wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy przez wyznaczonego lekarza weterynarii niebędącego pracownikiem Inspekcji Weterynaryjnej, świadczącego usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, powinno być, zgodnie z umową, wypłacane podmiotowi prowadzącemu taki zakład. Kwestie związane z wynagrodzeniem lekarzy weterynarii za wykonywanie tych czynności powinny być uregulowane pomiędzy takim lekarzem a zakładem leczniczym dla zwierząt, w ramach którego lekarz ten świadczy usługi weterynaryjne.”

Ponadto, Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi wskazało, iż „z wyjaśnień przedstawionych przez Głównego Lekarza Weterynarii wynika, że tylko nieliczni powiatowi lekarze weterynarii korzystają z wyznaczeń lekarzy weterynarii świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt i w tych przypadkach należności za wykonywane czynności wypłacane są podmiotom prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt.”

Ministerstwo Finansów zauważa, iż resort rolnictwa nie potwierdził istnienia przypadków, opisanych w Państwa wystąpieniu wskazujących, że *„powiatowe inspektoraty weterynarii należności dla wyznaczonych lekarzy weterynarii, wykonujących czynności objęte umową zawartą pomiędzy powiatowym inspektorem weterynarii a prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt, wypłacają nie zakładowi leczniczemu dla zwierząt lecz bezpośrednio wyznaczonemu lekarzowi weterynarii.”*

Niezależnie jednak od powyższego, Ministerstwo Finansów nie może się zgodzić z zarzutem, iż to organy podatkowe nie uwzględniły zmian wprowadzonych w ustawie o Inspekcji Weterynaryjnej nowelizacją z dnia 3 października 2008 r., zwłaszcza biorąc pod uwagę treść obowiązującego rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 2 sierpnia 2004 r. w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonywanie czynności przez lekarzy weterynarii i inne osoby wyznaczone przez powiatowego lekarza weterynarii (Dz. U. Nr 178, poz. 1837, z późn. zm.), które w § 1 ust. 1 stanowi, że wynagrodzenie przysługuje lekarzom weterynarii i innym osobom niebędącym pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej **wyznaczonym** przez powiatowego lekarza weterynarii do wykonywania określonych czynności.

Ponadto, wypłaty wynagrodzeń (...) dokonuje się po uprzednim zatwierdzeniu rachunków przez organ Inspekcji Weterynaryjnej, który wyznaczył osobę do wykonywania czynności (§ 6 tego rozporządzenia).

Wydaje się zatem, że powyższe rozporządzenie wykonawcze jest niespójne z obowiązującymi przepisami ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, co dodatkowo komplikuje odczytanie intencji prawodawcy. Rozporządzenie pomija bowiem kwestię umowy, będącej następstwem wyznaczenia lekarza weterynarii w decyzji administracyjnej, zawieranej albo z wyznaczonym lekarzem weterynarii albo z zakładem leczniczym, w ramach którego wyznaczony lekarz weterynarii świadczy usługi. Z rozporządzenia wprost wynika, iż wynagrodzenie przysługuje wyznaczonemu lekarzowi, niezależnie od zawartej umowy.

Zapewne z tego właśnie powodu Ministerstwo Rolnictwa i Rozwoju Wsi poinformowało w swoim piśmie o przygotowanym projekcie rozporządzenia zmieniającego ww. rozporządzenie z dnia 2 sierpnia 2004 r., które w sposób jednoznaczny ma uregulować kwestię wynagrodzenia przysługującego podmiotowi prowadzącemu zakład leczniczy, w przypadku o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej.

Przechodząc na grunt przepisów podatkowych Ministerstwo Finansów uprzejmie informuje, iż moment uzyskania przychodu definiuje art. 11 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307), zwanej dalej „ustawą”. Zgodnie z tym przepisem, przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, (...), są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Ustawa, w art. 10 ust. 1 rozróżnia źródła przychodów, wyodrębniając działalność wykonywaną osobiście (pkt 2) i pozarolniczą działalność gospodarczą (pkt 3).

Do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 zalicza się m.in. określone w art. 13 pkt 6 ustawy, przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz płatników, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10, i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 9.

Regulacja ma zatem zastosowanie w sytuacji, uzyskania przychodu przez osobę fizyczną w wyniku wykonania czynności na skutek zlecenia ich tej osobie przez organ administracji państwowej, na podstawie odrębnych przepisów.

Z kolei, w myśl art. 14 ust. 1 ustawy, za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Ministerstwo Finansów stoi na stanowisku, iż kluczową kwestią jest ustalenie kto faktycznie uzyskuje przychód w związku z realizacją czynności zleconych przez powiatowego lekarza weterynarii na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 1 i 1a ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej.

Zauważyć należy, iż przychód z działalności wykonywanej osobiście powstaje w dniu wypłacenia lub postawienia do dyspozycji podatnika pieniędzy. Zatem wynagrodzenie za wykonanie czynności wypłacone przez organ administracji państwowej lekarzowi wyznaczonemu w decyzji administracyjnej powiatowego lekarza weterynarii, stanowi przychód lekarza weterynarii, kwalifikowany do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 6 ustawy, od którego wypłacający ma obowiązek pobrać zaliczkę na podatek zgodnie z art. 41 ust. 1 ustawy.

W przypadku natomiast, gdy zakład leczniczy dla zwierząt uzyskuje przychód z tytułu wykonania czynności przez lekarza weterynarii, wyznaczonego w decyzji administracyjnej powiatowego lekarza weterynarii, świadczącego swe usługi w ramach tego zakładu, przychód ten kwalifikuje się do źródła „pozarolnicza działalność gospodarcza”.

Dlatego też, nie podzielam poglądu o potrzebie nowelizacji przepisu art. 13 pkt 6 ustawy. Zastosowanie tej normy w odniesieniu do rozpatrywanej kwestii jest bowiem uzależnione od równoczesnego spełnienia określonych w niej warunków, tj. przede wszystkim uzyskaniem przez podatnika przychodu bezpośrednio związanego z wykonaniem czynności zleconych przez organ administracji państwowej. Stąd też wykonanie czynności przez lekarza weterynarii wyznaczonego w decyzji administracyjnej, ale nie uzyskanie od tego organu wynagrodzenia za te czynności, sprawia, że przepis ten nie ma zastosowania.

Jednocześnie informuję, iż postulat wydania ogólnej interpretacji prawa podatkowego zostanie rozważony. Zgodnie bowiem z art. 14a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne).

Przesłanką do wydania przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej są występujące wśród organów podatkowych rozbieżności interpretacyjne dotyczące przepisów podatkowych. Do Ministerstwa Finansów nie wpłynęły dotychczas sygnały o odmiennym interpretowaniu przez upoważnione organy przepisów mających zastosowanie do dochodów uzyskiwanych przez lekarzy weterynarii z tytułu wykonania omawianych czynności.

Z kolei, analiza orzecznictwa wskazała na dwa wyroki sądów administracyjnych dotyczące omawianej kwestii które zapadły przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Olsztynie w dniu 30 września 2009 r. sygn. akt I SA/Ol 560/09 oraz Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie w dniu 22 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1635/09. Orzeczenia te są rozbieżne. WSA w Olsztynie podzielił pogląd Skarżącego, że „*wypłacane przez Powiatowy Inspektorat Weterynarii wynagrodzenia za czynności wchodzące w zakres nadzoru weterynaryjnego, na podstawie umów wynikających z art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, czyli z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt, były przychodem z działalności gospodarczej lekarzy weterynarii, a nie przychodami z osobiście wykonywanej działalności, a także zawarcie tych przedmiotowych umów zwalniało płatnika z obowiązku poboru podatku, z uwagi na to, że czynności zlecone wchodzą w zakres ich działalności gospodarczej.*”

Natomiast WSA w Krakowie stwierdził, iż „*fakt, że wyznaczeni lekarze weterynarii prowadzą działalność gospodarczą w zakresie usług weterynaryjnych również pozostaje bez wpływu na kwalifikację otrzymywanych przez nich wynagrodzeń jako przychodów z działalności gospodarczej ponieważ decydujące znaczenie ma tu fakt, iż wyznaczeni lekarze wykonują osobiście zlecone im przez Powiatowego Lekarza Weterynarii czynności w imieniu tego organu, pod jego nadzorem i na rachunek Inspekcji Weterynaryjnej. Fakt prowadzenia (równolegle, w różnych formach prawnych) działalności gospodarczej przez wyznaczonych lekarzy nie może przesądzać o kwalifikacji uzyskanych przychodów do przychodów z działalności gospodarczej.*”

W tej sytuacji nie sposób mówić o ugruntowanej linii orzecznictwa w omawianym zakresie.

Ponadto uprzejmie informuję, iż na podjęcie decyzji o ewentualnym wydaniu interpretacji ogólnej w przedmiotowej sprawie będą mieć również wpływ przepisy znowelizowanego rozporządzenia Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 2 sierpnia 2004 r.

z poważaniem
Małgorzata Guli