

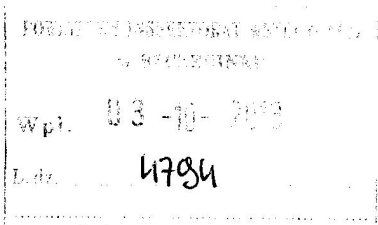


Toruń, dnia 01 października 2013 r.

MINISTER FINANSÓW

**Organ upoważniony do wydawania interpretacji
DYREKTOR IZBY SKARBOWEJ
W BYDGOSZCZY**

ITPB1/415-7/10/13-S/MR



**Inspekcja Weterynaryjna
Powiatowy Inspektorat
Weterynarii
w Szczecinku
ul. Szczecińska 40
78-400 Szczecinek
NIP: 6731627797**

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) oraz § 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy działający w imieniu Ministra Finansów – uwzględniając wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 8 maja 2013 r. sygn. akt I SA/Sz 71/13 (data wpływu prawomocnego orzeczenia 5 sierpnia 2013 r.) – stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 15 grudnia 2009 r. (data wpływu 4 stycznia 2010 r.), o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie sposobu opodatkowania przychodów uzyskiwanych przez lekarzy weterynarii, wypłacanych na podstawie umowy zawartej zgodnie z przepisami ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 4 stycznia 2010 r. został złożony ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej m.in. podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie sposobu opodatkowania przychodów uzyskiwanych przez lekarzy weterynarii, wypłacanych na podstawie umowy zawartej zgodnie z przepisami ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej.

W przedmiotowym wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca jest jednostką budżetową realizującą zadania w zakresie administracji rządowej na podstawie ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej. Zgodnie z art. 16 wymienionej ustawy, jeśli Powiatowy Lekarz Weterynarii z przyczyn finansowych lub organizacyjnych nie ma możliwości realizowania swoich zadań może wyznaczyć:



**Administracja
Podatkowa**

Adres do korespondencji:

Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu

ul. Św. Jakuba 20
87-100 Toruń

tel.: +48 56 669 90 00 | NIP: 9670056823
fax: +48 56 669 90 02 | REGON: 001021145

Stamp of the Tax Authority in Bydgoszcz, dated 03-10-2013, with handwritten number 4794.

www.kip.gov.pl
e-mail: bkip@kp.mofnet.gov.pl

1. na czas określony lekarzy weterynarii nie będących pracownikami inspekcji do określonych w tym przepisie czynności (art. 16 ust 1 ww. ustawy), chodzi tu o osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą;
2. na czas określony lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji, świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt (art. 16 ust. 1a ww. ustawy).

Tak w pierwszym jak i w drugim przypadku wyznaczenie następuje decyzją administracyjną określającą rodzaj i zakres czynności przekazanych. W przypadku zakładów leczniczych warunkiem wyznaczenia lekarza świadczącego w jego ramach usługi jest uzyskanie zgody kierownika zakładu leczniczego dla zwierząt, w ramach którego lekarz ten świadczy usługi weterynaryjne (art. 16 ust. 2a ww. ustawy). Po wydaniu decyzji podstawą wykonywania czynności jest umowa cywilnoprawna (zlecenie). Wykonywanie czynności, o których mowa w ust. 1 następuje po zawarciu przez powiatowego lekarza weterynarii umowy określającej zakres, terminy i miejsce wykonywania tych czynności, wysokość wynagrodzenia za ich wykonanie oraz termin płatności. W przypadku lekarzy weterynarii wykonujących czynności w ramach zakładu leczniczego umowa, dodatkowo powinna zawierać imię i nazwisko wyznaczonego lekarza weterynarii świadczącego usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt (art. 16 ust 3 ww. ustawy). Dotychczasowa praktyka Wnioskodawcy polegała na uznaniu, iż czynności lekarzy wyznaczonych uznawane były za wykonywane w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Lekarze/zakłady lecznicze przedstawiały faktury VAT, a należności wynikające z tych dokumentów przekazywano zainteresowanym. Osoby te rozliczały podatek dochodowy w ramach prowadzonych działalności gospodarczych.

W związku z powyższym zadano następujące pytania.

Czy w myśl art. 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Wnioskodawca będzie płatnikiem i jako taki będzie zobowiązany do poboru zaliczki na podatek dochodowy od należności wypłacanych lekarzowi wyznaczonemu czy też w związku z tym, iż przychód w jego ocenie nie wynika z działalności prowadzonej osobiście a z prowadzonej działalności gospodarczej przez lekarza weterynarii w ramach zakładu leczniczego płatnikami podatku będzie podmiot prowadzący zakład leczniczy dla zwierząt?

Czy w myśl art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych czynności wykonywane przez lekarzy wyznaczonych mogą być ewentualnie uznane za czynności z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 ust. 8 lit. a ww. ustawy?

Zdaniem Wnioskodawcy, płatnikiem podatku jest lekarz weterynarii wykonujący czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej lub podmiot prowadzący zakład leczniczy dla zwierząt, który rozlicza się z Wnioskodawcą fakturą VAT. Możliwe jest ewentualnie przyjęcie, iż czynności z wyznaczenia stanowią działalność wykonaną osobiście o której mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy jako wykonanie usług na podstawie umowy zlecenia.

W ocenie Wnioskodawcy czynności wykonywane przez lekarzy wyznaczonych nie można traktować jako działalność wykonywaną osobiście na podstawie art. 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W dniu 2 kwietnia 2010 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy wydał interpretację indywidualną nr ITPB1/415-7/10/MR stwierdzając, iż stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 15 grudnia 2009 r. jest nieprawidłowe, gdyż w sytuacji gdy Inspektorat Weterynarii na podstawie umowy zawartej zgodnie z przepisami ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej dokonuje wypłaty świadczeń wynikających z tej umowy wówczas kwotę tego świadczenia należy zakwalifikować do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Od wypłaconych świadczeń płatnik – zgodnie z art. 41 ustawy ma obowiązek odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy, w terminach określonych w treści art. 42 ust. 1 ustawy. Płatnik ma

również obowiązek wykazać kwotę tego świadczenia w informacji, o której mowa w art. 42 ust. 2 ww. ustawy.

Wezwanie do usunięcia naruszenia prawa wniesiono w dniu 23 kwietnia 2010 r. Odpowiedź na ww. wezwanie została udzielona pismem z dnia 27 maja 2010 r. znak ITPB1/415W-25/10. W dniu 5 lipca 2010 r. wpłynęła do tutejszego organu skarga na ww. interpretację, w której wniesiono o uchylenie interpretacji.

Wyrokiem z dnia 10 listopada 2010 r. sygn. akt I SA/Sz 606/10 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie oddalił skargę.
Od powyższego wyroku Wnioskodawca wniósł skargę kasacyjną.

Wyrokiem z dnia 29 listopada 2012 r. sygn. akt II FSK 706/11 Naczelny Sąd Administracyjny uchylił wyrok z dnia 10 listopada 2010 r. i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Szczecinie.

Wyrokiem z dnia 8 maja 2013 r. sygn. akt I SA/Sz 71/13 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną.

Dnia 5 sierpnia 2013 r. tutejszy organ uzyskał odpis prawomocnego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 8 maja 2013 r. sygn. akt I SA/Sz 71/13.

W uzasadnieniu orzeczenia, akceptując stanowisko Wnioskodawcy, stwierdzono m.in., „(...) 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 zawartych z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt lub lekarzem weterynarii, wykonującego czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, są przychodem z działalności gospodarczej lekarzy weterynarii, a nie przychodami z osobiście wykonywanej działalności. Jak wynika z art. 3 ust. 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, Inspekcja realizuje zadania z zakresu ochrony zdrowia zwierząt oraz bezpieczeństwa produktów pochodzenia zwierzęcego w celu zapewnienia ochrony zdrowia publicznego. Wszystkie zlecone czynności wchodzą w zakres działania Inspekcji Weterynaryjnej (art. 16 ust. 1 ustawy). Na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, wykonywanie czynności w zakresie inspekcji mogą być wykonywane na podstawie umowy zawartej:

- z osobami, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy, czyli z lekarzami weterynarii nie będącymi pracownikami Inspekcji,
- z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt, dotyczących wyznaczenia lekarzy weterynarii świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, do określonych czynności (ust. 1 pkt 1a).

Zgodnie z art. 16 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt (Dz. U. z 2004 r., nr 11, poz. 95 ze zm.), prowadzenie zakładu leczniczego dla zwierząt jest działalnością regulowaną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, natomiast zakład leczniczy dla zwierząt świadczy usługi weterynaryjne po uzyskaniu wpisu do ewidencji zakładów leczniczych dla zwierząt, zwanej dalej „ewidencją”. Szczególna regulacja art. 16 ust. 1 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt, odsyłając do ustawy z dnia 2 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej, wyraźnie wskazuje, że zgodnie z art. 14 ust. 1 i 2 oraz ust. 6, podmioty prowadzące zakład leczniczy dla zwierząt prowadzą działalność gospodarczą, którą mogą podjąć w dniu złożenia wniosku o wpis do ewidencji działalności gospodarczej albo po uzyskaniu wpisu do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym, a wpisowi do ewidencji podlegają przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi. Natomiast w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, podejmujących działalność gospodarczą wiążącą się z obowiązkiem

uzyskania przez przedsiębiorcę wpisu w rejestrze działalności regulowanej, stosuje się szczególną regulację (ust. 6 art. 14).

Powyższe rozważania prawne wskazują, że wykonywanie czynności Inspekcji Weterynaryjnej, na podstawie umowy zawartej z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt lub lekarzem weterynarii, wykonującym czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (art. 16 ust. 3 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej), pozwala zakwalifikować przychody lekarzy weterynarii osiąganych z wykonywania zadań zleconych z zakresu administracji weterynaryjnej do przychodów z działalności gospodarczej (por. wyrok NSA z 16.06.2011 r. o sygn. akt II FSK 2187/09, wyrok WSA w Krakowie o sygn. akt I SA/Kr 334/12, dostępne na www.nsa.gov.pl)”.

Mając na uwadze treść ww. orzeczeń, stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z przepisem art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52, 52a i 52c oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku.

W art. 10 powołanej ustawy zostały określone źródła przychodów, do których należy między innymi:

- działalność wykonywana osobiście (pkt 2),
- pozarolnicza działalność gospodarcza (pkt 3).

W myśl art. 13 pkt 6 ww. ustawy za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 uważa się m.in. 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.

Stosownie zaś do art. 14 ust. 1 ww. ustawy za przychód z działalności, 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. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej (t.j. Dz. U. z 2010, Nr 112, poz. 744 ze zm.), jeżeli powiatowy lekarz weterynarii z przyczyn finansowych lub organizacyjnych nie jest w stanie wykonać ustawowych zadań Inspekcji, może wyznaczać na czas określony lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji, świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, do:

- a. szczepień ochronnych lub badań rozpoznawczych,
- b. sprawowania nadzoru nad miejscami gromadzenia, skupu lub sprzedaży zwierząt, targowiskami oraz wystawami, pokazami lub konkursami zwierząt,
- c. badania zwierząt umieszczanych na rynku, przeznaczonych do wywozu oraz wystawiania świadectw zdrowia,
- d. pobierania próbek do badań.

Stosownie do art. 16 ust. 2 ww. ustawy, wyznaczenie do wykonania czynności, o którym mowa w ust. 1, następuje w drodze decyzji administracyjnej lekarza weterynarii określającej rodzaj i zakres czynności przekazanych do wykonania.

Na podstawie art. 16 ust. 3 ww. ustawy wykonywanie czynności, o których mowa w ust. 1, następuje po zawarciu przez lekarza weterynarii umowy z:

1. osobami, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2,
2. podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt - w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1a

- określającej zakres, terminy i miejsce wykonywania tych czynności, wysokość wynagrodzenia za ich wykonanie oraz termin płatności, a w przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1a, dodatkowo imię i nazwisko wyznaczonego lekarza weterynarii świadczącego usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt.

W przypadku wyznaczenia lekarza weterynarii, który świadczy usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, wyznaczenie lekarza weterynarii następuje po uzyskaniu zgody kierownika zakładu leczniczego dla zwierząt, w ramach którego lekarz ten świadczy usługi weterynaryjne (art. 16 ust. 2a ww. ustawy).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt (Dz. U. z 2004 r., nr 11. poz. 95), zakład leczniczy dla zwierząt może być utworzony i prowadzony przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej.

W myśl art. 16 ust. 1 i 2 ww. ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt prowadzenie zakładu leczniczego dla zwierząt jest działalnością regulowaną w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U., z 2007 r., nr 155, późn. zm.) natomiast zakład leczniczy dla zwierząt świadczy usługi weterynaryjne po uzyskaniu wpisu do ewidencji zakładów leczniczych dla zwierząt.

Stosownie do obecnego brzmienia § 1 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.) - lekarzom weterynarii i innym osobom niebędącym pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej, wyznaczonym przez powiatowego lekarza weterynarii do wykonywania czynności, o których mowa art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej, oraz lekarzom weterynarii i innym osobom niebędącym pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej, wyznaczonym przez powiatowego lekarza weterynarii, a także podmiotom prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt, z którymi zawarto umowę, o której mowa w art. 16 ust. 3 tej ustawy, za wykonywanie czynności określonych w art. 16 ust. 1 tej ustawy przysługuje wynagrodzenie (...).

Mając na uwadze powyższe, w ślad za wskazanymi wyrokami, stwierdzić należy, że wykonywanie czynności Inspekcji Weterynaryjnej, na podstawie umowy zawartej z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt lub lekarzem weterynarii, wykonującym czynności w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (art. 16 ust. 3 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej), pozwala zakwalifikować przychody lekarzy weterynarii osiąganych z wykonywania zadań zleconych z zakresu administracji weterynaryjnej do przychodów ze źródła „pozarolnicza działalność gospodarcza”.

W związku z taką kwalifikacją przychodu na Wnioskodawcy nie ciąży obowiązek płatnika, o którym mowa w art. 41 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten w ust. 1

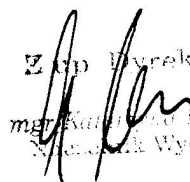
stanowi, że osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne i ich jednostki organizacyjne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które dokonują świadczeń z tytułu działalności, o której mowa w art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz art. 18, osobom określonym w art. 3 ust. 1, są obowiązane jako płatnicy pobierać, z zastrzeżeniem ust. 4, zaliczki na podatek dochodowy, stosując do dokonywanego świadczenia, pomniejszonego o miesięczne koszty uzyskania przychodów w wysokości określonej w art. 22 ust. 9 oraz o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, najniższą stawkę podatkową określoną w skali, o której mowa w art. 27 ust. 1.

Jednocześnie informuje się, że stosownie do art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Oznacza to, że niniejsza interpretacja została wydana wyłącznie w indywidualnej sprawie Wnioskodawcy w zakresie obowiązków płatnika i nie wywołuje skutków prawnych dla innych podmiotów (podatników).

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, ul. Staromłyńska 10, 70-561 Szczecin po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 270). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Bydgoszczy Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Toruniu, 87 – 100 Toruń, ul. Św. Jakuba 20.

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy


mgr Katarzyna Piotrowska
Naczelnik Wydziału

Otrzymują:

1. Adresat
2. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Szczecinku
3. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Szczecinie
4. aa