

Opinia dotycząca możliwość zawierania umów, o których mowa w art. 16 ust. 3 pkt 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej z lekarzami weterynarii w ramach prowadzonej działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, 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 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) sprawowania nadzoru nad ubojem zwierząt rzeźnych, w tym badania przedubojowego i poubojowego, oceny mięsa i nadzoru nad przestrzeganiem przepisów o ochronie zwierząt w trakcie uboju,
- e) badania mięsa zwierząt łownych,
- f) sprawowania nadzoru nad rozbiorem, przetwórstwem lub przechowywaniem mięsa i wystawiania wymaganych świadectw zdrowia,
- g) sprawowania nadzoru nad punktami odbioru mleka, jego przetwórstwem oraz przechowywaniem produktów mleczarskich,
- h) sprawowania nadzoru nad wyładowywaniem ze statków rybackich i statków przetwórnictwa produktów rybołówstwa, nad obróbką, przetwórstwem i przechowywaniem tych produktów oraz ślimaków i żab,
- i) sprawowania nadzoru nad przetwórstwem i przechowywaniem jaj konsumpcyjnych i produktów jajecznych,
- j) pobierania próbek do badań,
- k) sprawowania nadzoru nad sprzedażą bezpośrednią,
- l) badania laboratoryjnego mięsa na obecność włośni,
- m) prowadzenia kontroli urzędowych w ramach zwalczania chorób zakaźnych zwierząt.

Ponadto zgodnie z pkt 1a tego ustępu powiatowy lekarz weterynarii 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.

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

Stosownie do przepisu art. 16 ust. 3 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, wykonywanie czynności, o których mowa w ust. 1, następuje po zawarciu przez powiatowego 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 świetle powyższego, wyznaczenie lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji do wykonywania czynności zleconych na podstawie właściwych przepisów następuje w drodze decyzji administracyjnej powiatowego lekarza weterynarii. Adresatem decyzji jest zawsze lekarz weterynarii, jako osoba fizyczna. Decyzja określa rodzaj i zakres czynności przekazanych do wykonania tej osobie, jednakże wykonywanie tych czynności następuje po zawarciu umowy cywilnoprawnej, określającej w szczególności sposób, zakres i miejsce wykonywania tych czynności, wysokość wynagrodzenia za ich wykonanie oraz termin płatności.

Umowa ta jest ściśle związana z wydaną decyzją administracyjną w sprawie wyznaczenia. Uchylenie decyzji wiąże się z rozwiązaniem umowy ze skutkiem natychmiastowym.

Ponadto z art. 5 ust. 3 i 4 ustawy wynika, że lekarze wyznaczeni do wykonywania określonych czynności są urzędowymi lekarzami weterynarii i wykonują powierzone czynności pod nadzorem i w imieniu organów Inspekcji.

Za wykonanie czynności na rzecz Powiatowego Lekarza Weterynarii osoba wyznaczona otrzymuje wynagrodzenie określone w rozporządzeniu Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z dnia 15 stycznia 2018 r. w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonywanie czynności przez lekarzy weterynarii i inne osoby wyznaczone przez powiatowego lekarza weterynarii (Dz.U. z 2018 r. poz. 129).

Kwestie kwalifikacji dochodów osób fizycznych regulują przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128). W art. 10 powołanej ustawy zostały określone źródła przychodów, do których należą między innymi:

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

W tym miejscu należy zauważyć, że decyzja o wyznaczeniu lekarza weterynarii do wykonywania zadań określonych w przywołanej ustawie jest aktem zlecenia funkcji administracji publicznej. Z wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 10 marca 2015 roku, sygn. akt II SA/OI 5/15 wynika, że wyznaczenie osoby fizycznej do wykonywania funkcji administracji publicznej jest wyrazem woli organu tej administracji, dotyczy jego ustawowych kompetencji, stanowi rodzaj pełnomocnictwa administracyjnego. Zlecone funkcje są wykonywane na rachunek i ryzyko organu, któremu są ustawowo przypisane.

Ponadto w świetle przepisów ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej zakres zadań możliwych do powierzenia lekarzowi weterynarii świadczącemu usługi w ramach zakładów leczniczych dla zwierząt jest zdecydowanie węższy (art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej) niż katalog zadań, które mogą być powierzone każdemu lekarzowi weterynarii (art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej). Katalog zadań powierzanych lekarzom weterynarii jest zatem zróżnicowany w zależności od tego, czy świadczony jest on przez lekarza weterynarii w ramach zakładu leczniczego czy też nie.

Możliwość powierzenia niektórych zadań lekarzowi weterynarii świadczącemu usługi w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt i zawierania w tym przedmiocie umów z podmiotem gospodarczym prowadzącym taki zakład została wprowadzona ustawą z dnia 3 października 2008 r. o zmianie ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej (Dz.U. Nr 195, poz. 1201). W uzasadnieniu poselskiego projektu ww. ustawy wskazano że wykonywanie określonych zadań przez lekarzy weterynarii wymaga używania leków, sprzętu i środków transportu oraz pomieszczeń zakładu leczniczego dla zwierząt, zaś lekarze weterynarii zatrudnieni w zakładach leczniczych dla zwierząt będą mogli wykonywać czynności w swoim zakładzie pracy i rozliczać się z powiatowym lekarzem weterynarii jako podmiot gospodarczy.

Wydaje się, że na wybór czynności wymienionych w pkt 1a wpływ miał również katalog usług weterynaryjnych możliwych do realizacji w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, który jest określony w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt. Do usług weterynaryjnych zostały zaliczone m. in. takie czynności jak badanie stanu zdrowia zwierząt czy rozpoznawanie, zapobieganie i zwalczanie chorób zwierząt, ale już nie sprawowanie nadzoru nad ubojem zwierząt rzeźnych, w tym wykonywanie badania przedubojowego i poubojowego, oceny mięsa czy też badanie mięsa zwierząt łownych.

Uznanie danej działalności za działalność gospodarczą (pozarolniczą działalność gospodarczą) wymaga spełnienia pewnych przesłanek.

Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162) jest to zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Ponadto zgodnie z art. 15 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685) działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się m. in. czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich. Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznaje się zatem działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w zakresie określonym m. in. w art. 13 pkt 6 tej ustawy, obejmującym 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.

Idąc dalej, w świetle art. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych działalność gospodarcza (pozarolnicza działalność gospodarcza) oznacza działalność zarobkową:

- a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,
- b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
- c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

– prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Należy również zwrócić uwagę na przesłanki negatywne zawarte w art. 5b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przy których zaistnieniu nie będzie można uznać wykonywania czynności za działalność gospodarczą. Zgodnie z tym przepisem za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

1) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności;

2) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności;

3) wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

W przypadku wyznaczenia lekarza weterynarii zawierana jest umowa z tym lekarzem weterynarii lub w przypadku lekarza weterynarii świadczącego usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt z podmiotem prowadzącym taki zakład. W umowie określa się stałe wynagrodzenie w oparciu o stawki określone przepisami prawa powszechnie obowiązującego. Lekarz weterynarii wykonując czynności urzędowe nie ponosi ryzyka ekonomicznego, gdyż bez względu na rezultat otrzymuje on wynagrodzenie określone rozporządzeniem. Niewłaściwe wykonywanie czynności urzędowych nie powoduje obniżenia wynagrodzenia, zaś odpowiedzialność wobec osób trzecich za wykonane czynności jest ponoszona przez powiatowego lekarza weterynarii. Jak wskazuje wprost art. 5 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej czynności wyznaczonych lekarzy weterynarii są wykonywane w imieniu i pod nadzorem powiatowego lekarza weterynarii. Co więcej wyznaczony lekarz weterynarii nie dokonuje samodzielnie wyboru miejsca i czasu wykonywania czynności. Są one niejako narzucone przez powiatowego lekarza weterynarii i określone zawartą z wyznaczonym lekarzem weterynarii umową.

Mając na względzie powyższe należy uznać, że w przypadku wykonywania czynności z wyznaczenia spełnione są negatywne przesłanki wymienione w art. 5b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które nie pozwalają na uznanie wykonywania czynności urzędowych za wykonywanie działalności gospodarczej.

Przedmiotem opinii przedstawionej przez SULW jest odpowiedź na pytanie czy lekarz weterynarii nie prowadzący zakładu leczniczego dla zwierząt może wykonywać czynności związane z wyznaczeniem w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Zgodnie z opinią ustawodawca nie przesądził w żaden sposób czy zawierane z nimi umowy mają być umowami zawieranymi w ramach działalności gospodarczej czy też mają być to umowy zlecenia zawierane z osobami fizycznymi. Zastosowanie ogólnego

stwierdzenia „umowa” oznacza, że jej forma i treść powinna zostać ukształtowana przez strony w drodze porozumienia, w granicach cywilnoprawnej zasady swobody umów. Na poparcie tej tezy przytoczono orzecznictwo Sądu Najwyższego. Należy jednak zauważyć, że wskazane w opinii wyroki dotyczą spraw, których przedmiotem było stosowanie przepisów ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Sam Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 czerwca 2009 r. III UK 24/09 wskazuje, że zaskarżony kasacją wyrok nie musiał wiążąco rozstrzygać o tym, czy przychód z wykonywania zleceń był przychodem z działalności wykonywanej osobiście czy wyłącznie z działalności gospodarczej zainteresowanego oraz że przedmiotem sprawy nie jest obowiązek podatkowy, lecz objęcie obowiązkiem ubezpieczenia społecznego. W zakresie podległości podatkowej nie jest wykluczone uzyskiwanie przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą jednocześnie dochodów z działalności wykonywanej osobiście, zatem odrębnej od działalności gospodarczej, według podziału przyjętego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3). Również w wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r. II UK 90/14 Sąd Najwyższy wskazał, że określenie rodzaju przychodu do opodatkowania należy do materii podatkowej, a obowiązki podatkowe skarżącego nie były przedmiotem sporu. Co więcej w wyroku tym Sąd Najwyższy wskazuje, że umowa w sprawie wykonywania czynności urzędowych „może być również zawarta z lekarzem weterynarii jako podmiotem gospodarczym, który zlecone czynności realizuje w zakresie prowadzonej działalności. Decydująca jest wola stron, które zawierają umowę konkretnej treści. Przepis art. 16 ust. 3 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej wprost potwierdza powyższe wnioski regulując, że wykonywanie czynności, o których mowa w ust. 1, następuje po zawarciu przez powiatowego 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; przy czym w ust. 1 pkt 1 i 2 oraz w ust. 1 pkt 1a ustawodawca enumeratywnie wymienił konkretne czynności i zadania, które powiatowy lekarz weterynarii może zlecić. Przepis art. 16 ust. 3 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej stanowi zatem podstawę prawną do zawierania umów o świadczenie usług zarówno z lekarzami weterynarii - osobami fizycznymi, jak i z lekarzami weterynarii - podmiotami gospodarczymi.”. W związku z tym należy uznać, że Sąd Najwyższy w wyroku tym odnosił możliwość zawarcia umowy z podmiotem gospodarczym jedynie do czynności wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej.

Rozpatrując kwestię możliwości zawierania umów, o których mowa w art. 16 ust. 3 pkt 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, z lekarzami weterynarii w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej warto wskazać również na stanowisko resortu finansów publicznych oraz organów administracji skarbowej. Już w piśmie z 16 czerwca 2004 r. Minister Finansów rozstrzygnął, że biorąc pod uwagę regulacje zawarte w ustawie o Inspekcji Weterynaryjnej oraz w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przychody osiąmane z tytułu wykonywania czynności zleconych przez powiatowych lekarzy weterynarii na podstawie art. 16 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej są kwalifikowane do przychodów, o których mowa w art. 13 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Późniejsze stanowiska organów administracji skarbowej wskazują na aktualność tej tezy.

W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi IPTPB1/415-648/13-2/DS. z 7 stycznia 2014 r. wskazano, że czynności wykonywane przez lekarzy weterynarii, wyznaczonych decyzją administracyjną - nawet wówczas, gdy świadczone są przez osoby fizyczne występujące jako autonomiczne podmioty gospodarcze, czyli

przedsiębiorców prowadzących zarejestrowaną działalność gospodarczą na własny rachunek w oparciu o wpis do ewidencji działalności gospodarczej, nie tracą osobistego charakteru. Powyższe pozwala zakwalifikować je do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o których mowa w art. 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zaś fakt, że wyznaczeni lekarze weterynarii prowadzą działalność gospodarczą w zakresie usług weterynaryjnych pozostaje bez wpływu na kwalifikację otrzymywanych przez nich wynagrodzeń z tytułu wykonywania czynności zleconych przez Powiatowego Lekarza Weterynarii. Czynności powyższe nie są bowiem wykonywane przez wyznaczonych lekarzy weterynarii w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

Ponadto z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 2 października 2014 roku, znak ILPB1/415-656/14-4/AG wynika, że „okoliczność podpisania umowy z lekarzem, który prowadzi działalność gospodarczą, nie zmienia faktu, że czynności na rzecz Wnioskodawcy będzie wykonywała konkretna osoba - wymieniona z imienia i nazwiska w decyzji administracyjnej, w sytuacji gdy osobą tożsamą wyznaczoną w drodze decyzji do wykonywania czynności określonych w art. 16 ust. 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej jest osoba, która prowadzi zakład leczniczy. W związku z tym czynności wykonywane przez lekarza weterynarii, wyznaczonego decyzją administracyjną powiatowego lekarza weterynarii, nawet wówczas, gdy świadczone są przez osobę, która prowadzi zakład leczniczy dla zwierząt - nie tracą osobistego charakteru. (...) dochody uzyskiwane z tytułu zawarcia przedmiotowej umowy nie są osiągane w sposób zorganizowany, ciągły, powtarzalny i stały, co mogłoby uzasadniać ich kwalifikację jako dochodów uzyskiwanych w ramach działalności gospodarczej, zgodnie z powołaną powyżej definicją działalności gospodarczej. Zatem fakt, że wyznaczony lekarz weterynarii prowadzi działalność gospodarczą w zakresie usług weterynaryjnych pozostaje bez wpływu na kwalifikację otrzymywanego przez niego wynagrodzenia jako przychodów z działalności gospodarczej ponieważ decydujące znaczenie ma tu fakt, że wyznaczony lekarz wykonuje osobiście zlecone mu przez Powiatowego Lekarza Weterynarii czynności w imieniu tego organu, pod jego nadzorem i na rachunek Inspekcji Weterynaryjnej. Fakt prowadzenia równolegle działalności gospodarczej przez wyznaczonego lekarza nie może przesądzać o kwalifikacji uzyskanego przychodu do działalności gospodarczej.”.

Dodatkowo należy wskazać na treść interpretacji indywidualnej z dnia 8 kwietnia 2019 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 0112-KDIL4.4012.63.2019.1.HW, w której stwierdzono, że „odpłatne świadczenie usług przez Wnioskodawcę, wykonywane w ramach ustawowych zadań inspekcji, polegające na badaniu przed i poubojowym zwierząt rzeźnych i mięsa (o których mowa w art. 16 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej), wykonywane przez lekarza weterynarii świadczącego usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt (przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej), na podstawie umowy cywilnoprawnej (pod nadzorem i w imieniu Inspekcji Weterynaryjnej), której elementy określa ustawa o inspekcji weterynaryjnej, nie stanowi samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 15 ust. 1 i ust. 2 ustawy, a tym samym ww. czynności nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.”.

Podsumowując należy stwierdzić, że przywołane w opinii SULW orzecznictwo Sądu Najwyższego, dotyczące spraw z zakresu systemu ubezpieczeń społecznych, nie potwierdza w sposób jednoznaczny możliwości zawierania umów z lekarzami weterynarii w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej w przypadku czynności innych niż wymienione w art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy o Inspekcji

Weterynaryjnej, jak również, że w sprawach dotyczących spraw podatkowych właściwe organy administracji skarbowej zajmowały stanowisko, iż przychody z tytułu umowy zawartej na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej należą do przychodów z tytułu działalności wykonywanej osobiście.

Biorąc powyższe pod uwagę, dalsze rozszerzenie możliwości zawierania umów, o których mowa w art. 16 ust. 3 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, z lekarzami weterynarii prowadzącymi działalność gospodarczą może nastąpić po wprowadzeniu odpowiednich zmian w przepisach prawa powszechnie obowiązującego.

Opracowała:

Dyrektor Biura Prawnego GIW
Manuela Rak