

Krzysztof Kandut

***Opodatkowanie wynagrodzeń lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej wyznaczonych przez powiatowego lekarza weterynarii do wykonywania czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej – studium problemu***

Stały wzrost zadań przypisywanych administracji prowadzi do konieczności włączania innych podmiotów spoza administracji publicznej do wykonywania funkcji zleconych z zakresu administracji publicznej. Następuje rozszerzenie kategorii podmiotów administrujących o takie, którym prawo przydaje funkcje administrowania, lub którym prawo stwarza podstawy do przydania funkcji administrowania i przydanie to nastąpiło. W obręb organów administrujących będą zatem wchodzić w szczególności wszystkie organy administracyjne, a także odpowiednio upoważnione podmioty prywatne realizujące funkcje z zakresu administracji publicznej<sup>1</sup>. Realizacja funkcji zleconych polega w szczególności na tym, że podmiot niebędący częścią aparatu administracji publicznej otrzymuje w drodze ustawy lub aktu wydanego na podstawie ustawy kompetencje do stosowania jednostronnych rozstrzygnięć w formach takich, w jakich podejmują je organy administracji; mogą to być zatem akty indywidualne.

Funkcje zlecone wykonywane są zawsze w imieniu zlecającego, a nie podmiotu, który podjął się ich wykonywania. Podmioty wykonują zadania zlecone oraz zadania swojej podstawowej działalności, przy czym nie mogą przekazywać (zlecać) tych zadań do zrealizowania innemu podmiotowi.

Od funkcji zleconych odróżnić należy zadania zlecone. Zadania zlecone są pojęciem szerszym. Obejmują bowiem funkcje zlecone oraz inne zadania, które nie mają charakteru władczego.

Organem Inspekcji Weterynaryjnej jest m.in. powiatowy lekarz weterynarii, jako kierownik powiatowej inspekcji weterynaryjnej wchodzącej w skład niezespólonej administracji rządowej<sup>2</sup>. Zadania organów Inspekcji wykonują:

1) lekarze weterynarii i inne osoby zatrudnione w Inspekcji oraz lekarze weterynarii wyznaczeni do wykonywania określonych czynności;

---

<sup>1</sup> J.Boć, Prawo administracyjne, Kolonia Limited 2004, s.137-138

<sup>2</sup> Ustawa z 29 I 2004 o inspekcji weterynaryjnej (Dz.U. z 2007r. nr 121, poz. 842 ze zm.) - art.5 ust.1 i 2, zwana dalej UIW

- 2) osoby niebędące lekarzami weterynarii wyznaczone do wykonywania określonych czynności o charakterze pomocniczym;
- 3) osoby niebędące pracownikami Inspekcji, które ukończyły studia wyższe na jednym z kierunków: weterynaria, zootechnika albo rolnictwo albo posiadają tytuł technika weterynarii<sup>3</sup>.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 UIW jeżeli powiatowy lekarz weterynarii z przyczyn finansowych lub organizacyjnych nie jest w stanie wykonać ustawowych zadań Inspekcji, może:

- 1) 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 wylądowywaniem ze statków rybackich i statków przetwórczych 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;

---

<sup>3</sup> Op.cit. – art.5ust.2

- 1a) 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;

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. W przypadku, o którym mowa w art.16 ust. 1 pkt 1a UIW, wyznaczenie lekarza weterynarii następuje po uzyskaniu zgody kierownika zakładu leczniczego dla zwierząt, w ramach którego lekarz ten świadczy usługi weterynaryjne.

Przepisy ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej przewidują zatem możliwość powierzenia określonych czynności z zakresu kompetencji organów Inspekcji Weterynaryjnej osobom niebędącym jej pracownikami. Oznacza to, że dopuszczają one, iż pewne zadania Inspekcji Weterynaryjnej mogą być realizowane nie przez organy administracji publicznej, znajdujące się w strukturze organizacyjnej państwa lub samorządu terytorialnego, lecz przez odpowiednio umocowany podmiot prywatny realizujący zadania (funkcje) z zakresu administracji publicznej.

W celu możliwości wykonywania zadań wyznaczonych, o których mowa w art.16 ust. 1 ustawy, niezbędne jest – oprócz wydania decyzji administracyjnej w której organ Inspekcji Weterynaryjnej powinien określić ich rodzaj i zakres - także zawarcie przez ten organ umowy z:

- 1) osobami, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1 i 2
  - 2) podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt - w przypadku, o którym mowa w art. 16 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.

Wyznaczonemu lekarzowi weterynarii przysługuje, na równi z lekarzami weterynarii zatrudnionymi w Inspekcji, status urzędowego lekarza weterynarii. Oznacza to, iż w zakresie wykonywania funkcji zleconych podlega on szczególnej ochronie prawnej, przewidzianej dla

funkcjonariuszy publicznych. Należy podkreślić, że wyznaczenie w drodze decyzji administracyjnej stanowi usankcjonowanie prawne (nadanie mocy urzędowej) przekazania obowiązków urzędowych osobom spoza administracji publicznej. Realizacja powierzonych takim osobom funkcji jest bowiem często związana z wydawaniem świadectw zdrowia i orzeczeń o charakterze władczym, w tym również decyzji administracyjnych, czyli wydawaniem decyzji w imieniu powiatowego lekarza weterynarii przez osoby posiadające status urzędowych lekarzy weterynarii wyznaczone do wykonywania określonych czynności. Lekarze weterynarii wyznaczeni przez powiatowego lekarza weterynarii wykonują powierzone czynności pod nadzorem i w imieniu organów Inspekcji Weterynaryjnej, przy czym wykonywanie tych czynności nie stanowi zatrudnienia w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy.

Na tle tak zarysowanych uwag ogólnych istotny okazuje się aspekt podatkowopravny wynagrodzeń lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej wyznaczonych przez powiatowego lekarza weterynarii do wykonywania czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 UIW.

Rozważenia wymagają dwie kwestie:

1. Zasadności kwalifikowania przychodów lekarzy weterynarii z tytułu czynności inspekcji weterynaryjnej do źródła, o którym mowa w art. 13 pkt 6 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup>, tj. do działalności wykonywanej osobiście, a w konsekwencji obciążenie lekarza powiatowego obowiązkami płatnika,

2. Zasadności kwalifikowania przychodów lekarzy weterynarii osiągniętych w ramach czynności z zakresu inspekcji weterynaryjnej do źródła, o którym mowa w art. 14 ust. 1 w zw. z art. 10 ust. 1 pkt 3 w/w ustawy, tj. do pozarolniczej działalności gospodarczej.

Przed przystąpieniem do rozważań nad tak zakreśloną problematyką należy ponownie zwrócić uwagę, że na podstawie art. 16 ust. 1 UIW powiatowy lekarz weterynarii może do realizacji określonych zadań wyznaczać na czas określony m.in.:

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

---

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 26 VII 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych – Dz.U. z 2010r. nr 51, poz. 307

Wyznaczenie do wykonania czynności w obu przypadkach następuje w drodze decyzji administracyjnej powiatowego lekarza weterynarii, określającej rodzaj i zakres czynności przekazanych do wykonania. Jednakże w przypadku drugim wyznaczenie lekarza weterynarii następuje po uzyskaniu zgody kierownika zakładu leczniczego dla zwierząt, w ramach którego lekarz ten świadczy usługi weterynaryjne.

W obu przypadkach wykonywanie czynności następuje po zawarciu przez powiatowego lekarza weterynarii umowy, z tym, że:

- w przypadku lekarzy weterynarii niebędących pracownikami inspekcji oraz osób niebędących pracownikami inspekcji, posiadających odpowiednie kwalifikacje, do wykonywania niektórych czynności pomocniczych – z tymi osobami,
- w przypadku lekarzy weterynarii niebędących pracownikami inspekcji, świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt – z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt.

Na potrzeby niniejszych rozważań, ograniczając przez to zakres prezentowanej problematyki, przyjęto założenie, że wyznaczony lekarz weterynarii niebędący pracownikiem inspekcji, świadczący usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt, jest jednocześnie prowadzącym ten zakład (wyznaczony lekarz prowadzi jednocześnie zakład). Poza zakresem przedstawionego opracowania pozostawiono w szczególności zasady wynagradzania i opodatkowania wyznaczonych lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji, świadczących usługi weterynaryjne w ramach zatrudnienia w zakładzie leczniczym dla zwierząt.

Wykonywanie zadań o których mowa w art.16 UIW wiąże się zarówno z uprawnieniami, w jakie lekarz zostaje wyposażony, jak i wymaganiami, jakie w zakresie przygotowania zawodowego powinien spełniać. Kryteria dla lekarzy i innych osób wyznaczanych określa rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi w sprawie zakresu czynności wykonywanych przez osoby niebędące pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej oraz kwalifikacji tych osób<sup>5</sup>.

Powracając do postawionych kwestii podatkowopravných należy wskazać, że źródła przychodów wylicza art.10 ust.1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wymieniając pośród nich działalność wykonywaną osobiście oraz pozarolniczą działalność

---

<sup>5</sup> Rozporządzenie Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi z 22 IV 2004 w sprawie zakresu czynności wykonywanych przez osoby niebędące pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej oraz kwalifikacji tych osób – Dz.U. nr 89, poz.860 ze zm.

gospodarczą. Źródła te nie stanowią katalogu rozłącznego, co oznacza, że określone przychody w danych okolicznościach mogą zostać zakwalifikowane jako przychody z dwóch różnych źródeł; ta sama osoba fizyczna może osiągać przychody z różnych źródeł, podlegających takim samym lub różnym zasadom opodatkowania, przy czym w pewnym zakresie reżim opodatkowania zależny jest od wyboru podatnika<sup>6</sup>. W praktyce istotne jest rozróżnienie między przychodami otrzymanymi z działalności wykonywanej osobiście, a przychodami z działalności gospodarczej.

Stosownie do art.13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się 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 (...).

Na podstawie art.5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 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.

Odwołując się do reguł językowych stwierdzić można, że zwrot " z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1,2 i 4-9" oznacza, że dla oceny, z jakiego źródła pochodzi dany przychód należy najpierw ustalić, czy nie jest on skutkiem działalności zarobkowej [gospodarczej], wykonywanej w sposób zorganizowany, ciągły, prowadzonej we własnym imieniu na własny lub cudzy rachunek i tylko wówczas, gdy nie można zaliczyć go do tego rodzaju przychodów, można uznać go za przychód z innego niż działalność źródła.

---

<sup>6</sup> Tak: Wyrok Sądu Najwyższego z 23 VI 2009, III UK 24/09, Lex nr 518053

Można też wyciągnąć wniosek, że ustawodawca najpierw nakazuje wykluczyć pochodzenie przychodu z któregokolwiek ze źródeł wskazanych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 powołanej ustawy, a dopiero później pozwala zaliczyć go do przychodu z działalności gospodarczej<sup>7</sup>.

Wykładnia językowa pojęcia "działalność gospodarcza", zawartego w w/w ustawie (tu: w relacji z art.10 ust.1 pkt 2) prowadzić więc może w tym zakresie do rozbieżnych wniosków.

Brak jednoznacznego rezultatu wykładni językowej czyni koniecznym sięgnięcie do innych reguł wykładni. Pomocna w odkodowaniu treści normy prawnej może być w tym wypadku wykładnia systemowa wewnętrzna. Definiując przychody pochodzące z różnych źródeł ustawodawca, podkreślając tym samym ich rozłączność, wskazuje, kiedy dany przychód może być uznany za przychód z określonego źródła, choć faktycznie odpowiada on ogólnej definicji przychodów z innego źródła<sup>8</sup>.

Przywołane wyżej przepisy wskazują na to, iż co do zasady przychody winny być przypisywane do tego ze źródeł, którego opis w sposób bardziej szczegółowy odpowiada sposobowi jego powstania, chyba że ustawa nakazuje *expressis verbis* zaliczenie ich do przychodów z innego źródła<sup>9</sup>.

Odnosić trzeba, że definicję działalności gospodarczej zawiera również art.3 pkt 9 ustawy Ordynacja podatkowa<sup>10</sup>, według którego przez działalność gospodarczą - rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej<sup>11</sup>, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców.

Przy analizie definicji działalności gospodarczej, należy również sięgnąć do przepisów szczególnych, a mianowicie do ustawy o zawodzie lekarza weterynarii i izbach lekarsko-weterynaryjnych<sup>12</sup>. W świetle tej ustawy do cech zawodu zalicza się m. in. czynności związane z nadzorem weterynaryjnym nad obrotem zwierzętami oraz warunkami sanitarno-weterynaryjnymi miejsc gromadzenia zwierząt i przetwarzania produktów pochodzenia

---

<sup>7</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 29 X 2009, III SA/Wa 1013/09, Lex 530267

<sup>8</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z 30 IX 2009, I SA/Ol 560/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 29 X 2009, op. cit.

<sup>10</sup> Ustawa z 29 VIII 1997 – Dz.U. nr 8, poz.60 ze zm.

<sup>11</sup> Ustawa z 2 VII 2004 o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. nr 173, poz. 1807 ze zm.) - art. 2 działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopaliny ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 21 XII 1990 – Dz.U. z 2002r. nr 187, poz.1567

zwierzęcego. Nie oznacza to jednak, że czynności te tym samym są wykonywane w ramach działalności gospodarczej. Dla zaliczenia określonych przychodów do przychodów z działalności gospodarczej niezbędne jest stwierdzenie, że czynności wykonywane są w imieniu własnym. Zgodnie z art.1 ust.2 i 3 ustawy, za wykonywanie tego zawodu uważa się także pracę na stanowiskach wymagających kwalifikacji lekarza weterynarii, określonych w odrębnych przepisach, a nadto zawód ten może wykonywać osoba, która uzyskała prawo wykonywania zawodu. Zatem czynności z zakresu inspekcji weterynaryjnej powierzone wyznaczonym lekarzom weterynarii przez powiatowego lekarza weterynarii będącego wyspecjalizowanym organem administracji rządowej są wykonywane w imieniu i na rachunek Inspekcji Weterynaryjnej, co może skłaniać do twierdzenia, że przychody z tego tytułu będą zaliczane nie do przychodów z działalności gospodarczej, a do przychodów z działalności wykonywanej osobiście.

Jednakże zgodnie z art.16 ust.1 i 2 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt<sup>13</sup> prowadzenie zakładu leczniczego dla zwierząt jest działalnością regulowaną w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, natomiast zakład leczniczy dla zwierząt świadczy usługi weterynaryjne po uzyskaniu wpisu do ewidencji zakładów leczniczych dla zwierząt. To z kolei skłania ku twierdzeniu, że podmioty prowadzące zakład leczniczy dla zwierząt prowadzą działalność gospodarczą, co pozwala zakwalifikować przychody lekarzy weterynarii z tego tytułu do przychodów z działalności gospodarczej.

I jedno i drugie stwierdzenie należy uznać za prawdziwe.

Według Konstytucji RP wolność działalności gospodarczej (art. 20) może podlegać ograniczeniu ustanowionemu tylko w ustawie i tylko gdy jest to konieczne z określonych w niej przyczyn, które jednak nie może naruszać istoty tej wolności (art. 31). Działalność gospodarcza dozwolona jest każdemu i na równych prawach. W szczególności więc przy braku definicji na czym ma polegać usługowa działalność gospodarcza nie można wprowadzać ograniczenia, które nie wynika z ustawy. Brak też podstaw do ingerowania w sposób prowadzenia i wykonywania tej działalności<sup>14</sup>.

Zgodnie z art. 5 UIW lekarze weterynarii wyznaczeni do wykonywania określonych czynności oraz osoby wymienione w ust.2 i 3 tego artykułu<sup>15</sup>, wykonują powierzone im

---

<sup>13</sup> Ustawa z 18 XII 2003 – Dz.U. z 2004 nr 11, poz. 85 ze zm.

<sup>14</sup> Wyrok Sądu Najwyższego z 23 VI 2009, III UK 24/09, Lex 518053

<sup>15</sup> - osoby niebędące lekarzami weterynarii wyznaczone do wykonywania określonych czynności o charakterze pomocniczym;

czynności pod nadzorem i w imieniu organów Inspekcji. Są urzędowymi lekarzami weterynarii i podlegają ochronie przewidzianej dla funkcjonariuszy publicznych.

Inna natomiast jest sytuacja osoby prowadzącej działalność gospodarczą, gdyż wykonuje ją we własnym imieniu, na własny rachunek, ponosząc w całości związane z nią ryzyko gospodarcze i przy jej wykonywaniu nie korzysta z ochrony przewidzianej dla funkcjonariuszy publicznych.

W aspekcie art.16 ust. 1 pkt 1 i 2 oraz 1a UIW takie przeciwstawienie nie jest jednak wystarczające dla przyjęcia stanowiska o rozłącznej kwalifikacji omawianych przychodów do działalności wykonywanej osobiście albo do pozarolniczej działalności gospodarczej.

Decyzja o “wyznaczeniu” wskazuje na styk interesu publicznego i prywatnego. Mianowicie organ administracji potrzebuje podmiotu prywatnego, co wcale nie oznacza, że podmiot wyznaczony zaprzestaje działalności gospodarczej <sup>16</sup>. Jego sytuację kształtuje decyzja - czyli szczególne wyznaczenie związane z uzyskaniem statusu urzędowego lekarza weterynarii - a z drugiej strony umowa, która nie musi zmieniać jego podstawy działalności gospodarczej, w ramach której będzie świadczył działalność usługową, z tym że zlecaną przez organ administracji <sup>17</sup>.

Sąd Najwyższy zwrócił uwagę, że uzasadnione jest stwierdzenie, iż decyzja o wyznaczeniu lekarza weterynarii nie zajmuje się podstawą świadczenia usług. Tę zaś strony określają w umowie i może to następować w ramach działalności gospodarczej wyznaczonego lekarza weterynarii <sup>18</sup>. Działalność gospodarcza nie traci swych cech przez wykonywanie usług nawet przynależnych do zadań administracji weterynaryjnej, wykonywanych na jej zlecenie i w jej imieniu. Dla zleceniodawcy zleceniobiorca wszak nadal świadczy usługę za co też otrzymuje wynagrodzenie (art. 2 i 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej). Jego jest też ryzyko wykonania usług wobec zlecającego i bezpośrednich odbiorców (przyp. wł. - np. pozbawienie prawa wykonywania zawodu) <sup>19</sup>.

- 
- osoby niebędące pracownikami Inspekcji, które ukończyły studia wyższe na jednym z kierunków: weterynaria, zootechnika albo rolnictwo albo posiadają tytuł technika weterynarii, wyznaczone do przeprowadzania na miejscu w siedzibie stada kontroli dotyczących oznakowania i rejestracji zwierząt gospodarskich, wypełniania obowiązku prowadzenia księgi rejestracji tych zwierząt i zaopatrzenia bydła w paszporty.

<sup>16</sup> Op. cit.

<sup>17</sup> Op.cit.

<sup>18</sup> Tak: Wyrok Sądu Najwyższego z 11VIII 2009 r., III UK 27/09, LEX nr 533671

<sup>19</sup> Op. cit.

O ile źródłem uprawnień administracyjnoprawnych jest decyzja o wyznaczeniu, to źródłem obowiązków dla wyznaczonego lekarza jest umowa. Może być ona zawarta także w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i nie przeczą temu przepisy art. 10 ust. 1 pkt 3 w zw. z art.14 oraz art.10 ust.1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tym miejscu ponownie wrócić trzeba do art. 16 ust.3 UIW, z którego wynika obowiązek zawierania przez powiatowego lekarza weterynarii umów na wykonywanie zadań inspekcji 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 tej sytuacji umowa winna zawierać dodatkowo imię i nazwisko wyznaczonego lekarza weterynarii świadczącego usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt.

Zatem w pierwszym przypadku odrębna umowa zawierana jest z lekarzem oraz osobami niebędącymi pracownikami Inspekcji, posiadającymi odpowiednie kwalifikacje do wykonywania niektórych czynności pomocniczych, natomiast w przypadku drugim umowa taka zawierana jest z zakładem.

Ustawa wskazuje strony umowy, przy czym nie zawsze będą się one pokrywać ze stroną decyzji o wyznaczeniu.

Umowa (dwustronna) określa m.in. wynagrodzenie za wykonanie czynności zleconych decyzją. W myśl art.16 ust.6 UIW Minister właściwy do spraw rolnictwa, po zasięgnięciu opinii Głównego Lekarza Weterynarii oraz Krajowej Rady Lekarsko-Weterynaryjnej, określi, w drodze rozporządzenia:

- 1) zakres czynności wykonywanych przez osoby, o których mowa w ust. 1 pkt 2, oraz kwalifikacje osób wyznaczonych do wykonywania czynności, o których mowa w ust. 1,
- 2) warunki i wysokość wynagrodzenia za wykonywanie czynności, o których mowa w ust. 1 - mając na względzie zapewnienie odpowiedniego poziomu i jakości wykonywanych czynności.

Rozporządzenie w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonywanie czynności przez lekarzy weterynarii i inne osoby wyznaczone przez powiatowego lekarza

weterynarii <sup>20</sup> stanowi, że lekarzom weterynarii oraz innym osobom niebędącym pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej wyznaczonym przez powiatowego lekarza weterynarii do wykonywania czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 UIW przysługuje wynagrodzenie obejmujące:

- 1) część podstawową, której wysokość ustala się według stawek określonych w załączniku do rozporządzenia;
- 2) zwrot udokumentowanych kosztów:
  - a) dojazdu według stawek określonych w przepisach w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy, związanego z wykonywaniem czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia (...)
  - b) użytych produktów leczniczych weterynaryjnych i wyrobów medycznych, w związku z wykonywaniem czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia (...)

Do wynagrodzenia, o którym mowa w ust. 1, nie wlicza się zwrotu udokumentowanych kosztów, jeżeli powiatowy lekarz weterynarii zapewnił:

- 1) środek transportu umożliwiający dojazd związany z wykonywaniem czynności lub
- 2) produkty lecznicze weterynaryjne lub wyroby medyczne niezbędne do wykonania czynności.

Zastosowanie powyższej regulacji prawnej do stanów opisanych w art.16 ust.1 pkt 1 i 2 UIW nie powinno budzić wątpliwości. Generalną zasadą przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest powszechność opodatkowania, która została wyrażona w sposób bezpośredni w art. 9 ustawy. Zgodnie z tym przepisem, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21, 52 i 52a ustawy oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlega wynagrodzenie w części podstawowej oraz zwrócone koszty zużytych produktów leczniczych, weterynaryjnych i wyrobów medycznych po potrąceniu 20% kosztów uzyskania przychodów, określonych w art.22 ust.9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Kwoty zwrotu udokumentowanych kosztów użytych produktów leczniczych, weterynaryjnych i wyrobów medycznych nie zostały objęte ani stosownym

---

<sup>20</sup> Rozporządzenie 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 ze zm.

zwolnieniem ani zaniechaniem, więc podlegają one opodatkowaniu. Jednocześnie zgodnie z art. 22 ust. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli podatnik udowodni, że koszty uzyskania przychodów były wyższe niż ustalone przy pomocy normy procentowej określonej w ustawie, koszty te przyjmuje się w wysokości kosztów faktycznie poniesionych.

Zgodnie z art. 41 ust. 1 ww. ustawy 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.

W myśl art. 42 ust. 1 ustawy płatnicy, o których mowa w art. 41, przekazują kwoty pobranych zaliczek na podatek oraz kwoty zryczałtowanego podatku w terminie do 20 miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki (podatek) - na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika, a jeśli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby.

Stosownie do treści art. 42 ust. 1a ww. ustawy w terminie do końca stycznia roku następującego po roku podatkowym płatnicy, o których mowa w art. 41, są obowiązani przesłać do urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania płatnika, a jeśli płatnik nie jest osobą fizyczną, według siedziby bądź miejsca prowadzenia działalności, gdy płatnik nie posiada siedziby, roczne deklaracje według ustalonego wzoru.

W myśl art. 42 ust. 2 ustawy - w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym płatnicy, o których mowa w ust. 1, są obowiązani przesłać podatnikom, o których mowa w art. 3 ust. 1, oraz urzędom skarbowym, którymi kierują naczelnicy urzędów skarbowych właściwi według miejsca zamieszkania podatnika - imienne informacje o wysokości dochodu, o którym mowa w art. 41 ust. 1, sporządzone według ustalonego wzoru.

Natomiast – w sytuacji opisanej art.16 ust. 1 pkt 1a UIW - gdy lekarz powiatowy zapewni, poprzez umowę z zakładem, transport i środki medyczne, to lekarz wyznaczony decyzją niebędący pracownikiem Inspekcji, świadczący usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt (prowadzący ten zakład) - nie poniesie a więc i nie

udokumentuje kosztów. W efekcie § 1 pkt 2 rozporządzenia w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonywanie czynności przez lekarza weterynarii wyznaczonego przez powiatowego lekarza weterynarii, mówiący o zwrocie udokumentowanych kosztów, nie będzie miał tu zastosowania, bo lekarz taki kosztów tych nie ponosi. Również w sytuacji, gdy koszty transportu, czy materiałów medycznych poniesie zakład prowadzony przez wyznaczonego lekarza weterynarii, tenże wyznaczony lekarz nie ponosi kosztów (obciążą one prowadzony przez niego zakład). Nadmienić trzeba, że kwestie wynagrodzenia za wykonanie czynności, o których mowa w art.16 ust. 1 pkt 1a UIW określa umowa z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt. Z kolei co zalicza się do wydatków związanych z wykonywaniem czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 określa art.17 UIW <sup>21</sup>.

Na marginesie nadmienić trzeba, że lekarz weterynarii może nabywać produkty lecznicze lub leki wyłącznie, gdy będą użyte przez lekarza przy wykonywaniu przez niego praktyki lekarsko-weterynaryjnej <sup>22</sup>, a ta może być świadczona przez lekarza weterynarii posiadającego prawo wykonywania zawodu w ramach działalności zakładu leczniczego dla zwierząt <sup>23</sup>. Prowadzi to do wniosku, że poza prowadzoną praktyką weterynaryjną (w formach określonych w ustawie o zakładach leczniczych dla zwierząt) lekarz weterynarii nie ma możliwości nabywać produkty lecznicze lub leki. To zaś oznacza, że ta część Rozporządzenia (§ 1 pkt 2 lit. b ) w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonywanie czynności przez lekarzy (...) może mieć zastosowanie wyłącznie do lekarzy wyznaczonych wykonujących praktykę lekarsko-weterynaryjną (prowadzących zakład). Nie będzie więc miało zastosowania, w szczególności w zakresie kosztów niektórych produktów medycznych (np. szczepionek), do lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji, świadczących

<sup>21</sup> Zgodnie z art.17 UIW do wydatków związanych z wykonywaniem czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1, zalicza się wydatki na:

- 1) wynagrodzenia osób niebędących pracownikami Inspekcji;
- 2) obsługę finansową;
- 3) sprzęt i materiały związane z wykonywaniem tych czynności, w tym:
  - a) do prowadzenia dokumentacji oraz gromadzenia i przesyłania danych,
  - b) odczynniki do badań na włośnię,
  - c) odzież ochronną do badania przedubojowego i poubojowego zwierząt rzeźnych i mięsa;
- 4) konserwację i naprawy sprzętu, o którym mowa w pkt 3;
- 5) tusz i pieczęcie do znakowania mięsa;
- 6) badania laboratoryjne niezbędne do wydania oceny mięsa;
- 7) szkolenia lekarzy weterynarii oraz innych osób wykonujących te czynności;
- 8) ponoszone przez wyznaczone osoby koszty, o których mowa w art. 30 ust. 2 pkt 1 i 2 oraz w ust. 3 pkt 2;

<sup>22</sup> Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 9 V 2003 w sprawie wystawiania przez lekarzy weterynarii recept na produkty lecznicze lub leki recepturowe przeznaczone dla ludzi, które będą stosowane u zwierząt - Dz.U. nr 97, poz. 891 ze zm. Stosownie do § 2 ust.1 pkt 1 mogą być one stosowane także przez właściciela zwierzęcia.

<sup>23</sup> art.2 ust. 2 ustawy o zakładach leczniczych dla zwierząt.

usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt (zatrudnionych w takim zakładzie), oraz lekarzy wymienionych art.16 ust.1 pkt 1 UIW.

Rozważając dalej wynagrodzenie wyznaczonego lekarza obejmujące część podstawową zauważyć trzeba, że umowa o świadczenie usług zawarta zostaje między lekarzem powiatowym a zakładem. Wykonywanie przez wyznaczonego lekarza czynności, o których mowa w art.16 ust. 1 UIW nie stanowi bowiem zatrudnienia w rozumieniu przepisów Kodeksu pracy (art.16 ust.7 UIW). Zatem wynagrodzenie za wykonane przez wyznaczonego lekarza usługi (skalkulowane na podstawie w/w rzeczowo właściwych przepisów) stanowić będzie przychód zakładu w ramach którego świadczy usługi weterynaryjne.

Nadmienić trzeba, że ustawa o inspekcji weterynaryjnej w art.16 pozwala lekarzowi powiatowemu wyznaczyć lekarza wykonującego usługi w ramach zakładu, ale i lekarzowi temu nie zgodzić się z taką decyzją, tj. złożyć wniosek w trybie ust.5 pkt 4 i dalej nie zawrzeć umowy, o której mowa w ust.3. W takiej sytuacji dojdzie do uchylecia decyzji o wyznaczeniu ze skutkiem natychmiastowym. Nie dojdzie więc do wykonywania jakichkolwiek czynności, o których mowa w ust. 1, bo to może nastąpić dopiero po zawarciu umowy. Co ważne w przypadku, o którym mowa w art.16 ust. 1 pkt 1a UIW, wyznaczenie lekarza weterynarii następuje po uzyskaniu zgody kierownika zakładu leczniczego dla zwierząt, w ramach którego lekarz ten świadczy usługi weterynaryjne. Jeżeli więc wskazany w umowie lekarz niebędący pracownikiem inspekcji świadczący usługi w ramach zakładu (w omawianym przypadku jednocześnie prowadzący zakład) godzi się na świadczenie usług wynikających z wyznaczenia, to nie otrzyma wynagrodzenia opisanego w Rozporządzeniu w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia (...), gdyż usługi te wchodzą w zakres jego działalności gospodarczej i wynagrodzenie będzie przychodem tej działalności (ustalenie tego przychodu będzie oczywiście kalkulowane z uwzględnieniem w/w rozporządzenia). Również koszty związane z tym przychodem będą kosztem działalności. Decyzja o wyznaczeniu nie zmieni tego. Lekarz wyznaczony do wykonywania określonych czynności wykona je pod nadzorem i w imieniu organów Inspekcji.

Dla poparcia tak zakreślonej argumentacji zauważyć można, że ustawodawca dostrzega konieczność ingerencji w sferę stosunków cywilnoprawnych (w tym stosunek pracy), jeśli uzna to za niezbędne do realizacji zamierzonych celów. Wówczas daje temu jednoznaczny wyraz. Mianowicie art. 18 ust.1 UIW stanowi, że organ inspekcji, w przypadku stwierdzenia zagrożenia epizootycznego lub zagrożenia bezpieczeństwa produktów pochodzenia zwierzęcego lub w przypadku, gdy jest to niezbędne ze względu na ochronę

zdrowia publicznego albo dla zabezpieczenia gospodarki narodowej przed poważnymi stratami, nakazuje, w drodze decyzji administracyjnej, lekarzowi weterynarii wykonywanie czynności koniecznych do likwidacji tego zagrożenia.

Nakaz, o którym mowa wyżej, nie dotyczy:

- 1) osób, które ukończyły 60 lat;
- 2) kobiet w ciąży lub wychowujących dzieci w wieku do 14 lat;
- 3) osób niepełnosprawnych.

Wniesienie odwołania od decyzji, o której mowa w ust. 1, nie wstrzymuje jej wykonania. Osobie skierowanej do wykonywania czynności pracodawca jest obowiązany udzielić urlopu bezpłatnego na czas określony w decyzji. Okres urlopu bezpłatnego zalicza się do okresu pracy, od którego zależą uprawnienia pracownicze u tego pracodawcy. Przez czas określony w decyzji, z osobą skierowaną do wykonania czynności przy zwalczaniu epizootii nie może być rozwiązany dotychczasowy stosunek pracy oraz nie może być dokonane wypowiedzenie umowy o pracę, chyba że istnieje podstawa do rozwiązania umowy o pracę bez wypowiedzenia z winy pracownika. Wynagrodzenie osób, o których mowa wyżej, ustala się według przepisów wydanych na podstawie art. 16 ust. 6 ustawy.

Rozwiązań tego rodzaju nie zawiera art.16 ust.1 UIW.

Podsumowując można zauważyć, że wobec treści art. 16 ust.1 pkt 1 i 2 oraz 1a UIW niecelowe jest rozłączne kategoryzowanie przychodów wyznaczonych lekarzy weterynarii z tytułu wykonywania czynności, o których mowa w tych przepisach, tj. przypisywanie ich wyłącznie do działalności wykonywanej osobiście albo wyłącznie do pozarolniczej działalności gospodarczej. W tym zakresie przesądzające znaczenie winno mieć właściwe przyporządkowanie istniejącego stanu faktycznego ustalonego w procesie stosowania prawa do odpowiadającej temu stanowi normy prawnej. W konsekwencji odmienna może być sytuacja podatkowoprawna lekarzy weterynarii i osób, o których mowa w art.16 ust. 1 pkt 1 i 2, od tych wymienionych w art.16 ust.1 pkt 1a UIW.