

## Wyznaczanie lekarzy weterynarii świadczących usługi w ramach zakładu leczniczego do wykonywania zadań Inspekcji Weterynaryjnej

Ewa Moszczyńska, Andrzej Jankowski

z Powiatowego Inspektoratu Weterynarii w Ostródzie

Ustawa z 3 października 2008 r. o zmianie ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej (1) wprowadziła długo oczekiwaną przez środowisko lekarzy weterynarii możliwość wyznaczania do wykonywania ustawowych zadań Inspekcji Weterynaryjnej lekarzy weterynarii, świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt. Stosownie do treści znowelizowanego art. 16 ust. 1 ustawy z 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej (2), 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 wyładowywaniem ze statków rybackich i statków przetwórci 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 bezpośrednio,
- l) badania laboratoryjnego mięsa na obecność włośni;
- 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;
- 2) wyznaczać osoby niebędące pracownikami Inspekcji, posiadające odpowiednie kwalifikacje, do wykonywania niektórych czynności pomocniczych.

Wyznaczenie do wykonania wymienionych czynności następuje w drodze decyzji administracyjnej powiatowego lekarza weterynarii, określającej rodzaj i zakres czynności przekazanych do wykonania. W przypadku, o którym mowa w ust. 1 pkt 1a, wyznaczenie lekarza weterynarii następuje po uzyskaniu zgody kierownika zakładu leczniczego dla zwierząt, w ramach którego lekarz ten świadczy usługi weterynaryjne (art. 16 ust. 2 i ust. 2a ustawy). Przepis art. 16 ust. 3 ustawy stanowi, iż 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 praktyce wyznaczanie lekarzy weterynarii świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt do wykonywania ustawowych zadań Inspekcji Weterynaryjnej było jednak utrudnione z dwóch powodów. Po pierwsze, rozporządzenie ministra rolnictwa i rozwoju wsi z 2 sierpnia 2004 r. w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonywanie czynności przez lekarzy weterynarii i inne osoby wyznaczone przez powiatowego lekarza weterynarii (3) nie przewidywało możliwości wypłaty wynagrodzenia podmiotom prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt. Zgodnie z § 1 ust. 1 tego rozporządzenia wynagrodzenie to przysługiwało 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 i art. 12 ust. 4 ustawy z 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej. Po drugie, organy podatkowe stały na stanowisku, iż świadczenia wynikające z umów zawartych na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt należy kwalifikować jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, co całkowicie niweczyło sens nowelizacji art. 16 ust. 1 ustawy.

Pierwsza w przeszłość została usunięta przez rozporządzenie ministra rolnictwa i rozwoju wsi z 10 listopada 2010 r., zmieniające rozporządzenie w sprawie warunków i wysokości wynagrodzenia za wykonywanie czynności przez lekarzy weterynarii i inne osoby wyznaczone przez powiatowego lekarza weterynarii (4). Zmiany w nowelizowanym rozporządzeniu weszły w życie 1 stycznia 2011 r. i polegały m.in. na wymienieniu wśród podmiotów, którym przysługuje wynagrodzenie za wykonywanie czynności określonych w art. 16 ust. 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej również podmiotów prowadzących zakład leczniczy dla zwierząt, z którymi zawarto umowę, o której mowa w art. 16 ust. 3 tej ustawy.

Do rozstrzygnięcia pozostała jeszcze kwestia prawidłowego zakwalifikowania świadczeń wypłacanych podmiotom prowadzącym zakłady lecznicze dla zwierząt do określonego źródła przychodów na gruncie ustawy z 16 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (5), zwanej dalej upodf. Było to zagadnienie niezwykle istotne zarówno z punktu widzenia tych podmiotów, jak i powiatowych

lekarzy weterynarii. Jeżeli chodzi o zakłady lecznicze, to należy zauważyć, iż zaliczenie otrzymywanych świadczeń do konkretnego źródła przychodów determinuje sposób rozliczania kosztów uzyskania przychodów, moment powstania obowiązku podatkowego, sposób uiszczania zaliczek na podatek dochodowy oraz możliwą formę opodatkowania uzyskiwanych dochodów. Z kolei z punktu widzenia powiatowych lekarzy weterynarii istotne było to, iż w przypadku zaliczenia wypłacanego wynagrodzenia do przychodów z działalności wykonywanej osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 updof) Powiatowy Inspektorat Weterynarii jako płatnik zobowiązany byłby do pobierania od nich zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, natomiast w przypadku zakwalifikowania ich do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 updof) obowiązek taki nie istniałby. Błędne zakwalifikowanie świadczeń do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej i tym samym niewykonanie obowiązków płatnika (obliczenie i pobranie od podatnika podatku i wpłacenie go we właściwym terminie organowi podatkowemu) rodziłoby przewidzianą w art. 30 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (2) odpowiedzialność powiatowych inspektoratów weterynarii jako płatników za niepobrany podatek.

Jak poprzednio wspomniano, organy podatkowe, wydając indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, stały na stanowisku, iż świadczenia wynikające z umów zawartych na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt należy kwalifikować jako przychody z działalności wykonywanej osobiście. Natomiast w opinii występujących o wydanie tych interpretacji powiatowych lekarzy weterynarii świadczenia te stanowią dla podmiotów prowadzących zakłady lecznicze dla zwierząt przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej.

W wydanej na wniosek powiatowego lekarza weterynarii w Ostródzie interpretacji indywidualnej, znak: ITPB2/415-316/09/IB z 29 maja 2009 r., działający w imieniu ministra finansów dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy stwierdził, iż: „W każdym przypadku do wykonywania w imieniu powiatowego lekarza weterynarii określonych czynności upoważniona jest zatem konkretna osoba fizyczna, a nie klinika, lecznica czy gabinet weterynaryjny. Zatem okoliczność podpisania umowy z zakładem leczniczym dla zwierząt nie zmienia faktu, że czynność tę będzie wykonywała konkretna osoba – wymieniona z imienia i nazwiska w decyzji administracyjnej, która dodatkowo na podstawie

umowy o pracę lub umowy zlecenia świadczy usługi weterynaryjne w tym zakładzie. Uwzględniając powyższe czynności wykonywane przez lekarzy weterynarii, wyznaczonych decyzją administracyjną powiatowego lekarza weterynarii, 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, ani też gdy świadczone są przez lekarzy weterynarii zatrudnionych w zakładzie leczniczym dla zwierząt – nie tracą osobistego charakteru. W wyniku świadczenia usług na podstawie decyzji administracyjnej powiatowego inspektoratu weterynarii wyznaczony lekarz otrzymuje przychód ze źródła innego niż działalność gospodarcza – z działalności wykonywanej osobiście. Wobec tego w analizowanej sytuacji nie ma znaczenia, czy zakład leczniczy dla zwierząt prowadzony jest przez osobę fizyczną, spółkę osobową czy osobę prawną, gdyż podmioty te, co wynika z treści art. 16 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, nie są wyznaczane do wykonywania czynności zleconych przez powiatowego lekarza weterynarii” (7).

Z przedstawionym wyżej stanowiskiem dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy nie sposób się zgodzić z kilku powodów. Przede wszystkim organ wydający interpretację indywidualną błędnie przyjął, iż wyznaczeni na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej lekarze weterynarii otrzymują wynagrodzenie od powiatowego lekarza weterynarii. Należy zwrócić uwagę, iż decyzja administracyjna powiatowego lekarza weterynarii wyznaczająca lekarzy weterynarii niebędących pracownikami Inspekcji do wykonywania określonych czynności – stosownie do treści art. 16 ust. 2 ww. ustawy – określa jedynie rodzaj i zakres czynności przekazanych do wykonania. Natomiast wysokość wynagrodzenia za ich wykonanie oraz termin płatności określa umowa zawierana przez powiatowego lekarza weterynarii z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt (art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy). W związku z powyższym nie powinno budzić wątpliwości, iż wynagrodzenia wypłacane przez powiatowego lekarza weterynarii za wykonanie czynności, o których art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, stanowi przychód podmiotu prowadzącego zakład leczniczy dla zwierząt, a nie wyznaczonego lekarza weterynarii.

Czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 wyżej cytowanej ustawy, mogą wykonywać jedynie lekarze weterynarii niebędący pracownikami Inspekcji, którzy posiadają prawo wykonywania zawodu oraz kwalifikacje określone w rozporządzeniu

ministra rolnictwa i rozwoju wsi z 22 kwietnia 2004 r. w sprawie czynności wykonywanych przez osoby niebędące pracownikami Inspekcji Weterynaryjnej oraz kwalifikacji tych osób (8). Powiatowy lekarz weterynarii, po uprzednim przeprowadzeniu postępowania administracyjnego, w drodze decyzji wyznacza do wykonywania czynności, o których mowa w art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy, osoby spełniające powyższe wymogi, jednakże uzyskują one przychody nie od powiatowego lekarza weterynarii z tytułu działalności wykonywanej osobiście, a na podstawie innego stosunku prawnego – umowy o pracę lub umowy zlecenia zawieranej z podmiotem prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt, bądź z tytułu działalności gospodarczej – w przypadku tożsamości osoby prowadzącej zakład leczniczy dla zwierząt i wyznaczonej w drodze decyzji przez powiatowego lekarza weterynarii.

W wydanej interpretacji w ogóle nie wzięto pod uwagę przepisów ustawy z 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt (9), zgodnie z którymi zakład leczniczy dla zwierząt może być utworzony i prowadzony przez osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (art. 5 ust. 1), a jego prowadzenie jest działalnością regulowaną w rozumieniu przepisów ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (art. 16 ust. 1).

Ponadto, rozstrzygając kwestię zaliczenia świadczeń wypłacanych podmiotom prowadzącym zakład leczniczy dla zwierząt do określonego źródła przychodów, należało uwzględnić cel dodania do art. 16 ust. 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej przepisu oznaczonego jako pkt 1a. W uzasadnieniu do projektu ustawy z 3 października 2008 r. o zmianie ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej (10), która to ustawa znowelizowała art. 16 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej, wskazano, że: „Biorąc pod uwagę istniejące unormowania w zakresie wykonywania zawodu lekarza weterynarii, a w szczególności ustawę z 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt (DzU z 2004 r. nr 11, poz. 95) należy wprowadzić takie rozwiązania, które umożliwią zawarcie umowy, na podstawie wcześniejszej decyzji powiatowego lekarza weterynarii, także z zakładem leczniczym dla zwierząt. Wykonywanie zadań przez lekarzy weterynarii, a szczególnie związanych ze zwalczaniem chorób zakaźnych, wymaga używania leków, sprzętu i środków transportu oraz pomieszczeń zakładu leczniczego dla zwierząt do wykonywania czynności urzędowych tak, żeby nie być w kolizji z prawem. (...) Lekarze weterynarii zatrudnieni w zakładach leczniczych dla zwierząt będą mogli wykonywać czynności w swoim zakładzie

pracy, który będzie rozliczał się z powiatowym lekarzem weterynarii jako podmiot gospodarczy”.

Uzasadnienie projektu ustawy wprost więc wskazuje, iż celem wprowadzenia pkt 1a w art. 16 ust. 1 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej było umożliwienie wykonywania lekarzom weterynarii czynności zleconych przez powiatowego lekarza weterynarii w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Czynności, które są wykonywane w ramach działalności wykonywanej osobiście wymienia bowiem art. 16 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy. Zajęcie odmiennego stanowiska prowadziłyby do wniosku, iż nowelizacja art. 16 ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej dokonana ustawą z 3 października 2008 r. o zmianie ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej nie wniosła żadnych zmian do obowiązującego porządku prawnego, bowiem czynności, które może zlecić powiatowy lekarz weterynarii wymienione w art. 16 ust. 1 pkt 1a lit. a) – d) ww. ustawy są tożsame z czynnościami wymienionymi w art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. a) – c) oraz j).

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, uwzględniając skargę powiatowego lekarza weterynarii w Ostródzie na ww. interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, wyrokiem z 30 września 2009 r. (11) uchylił zaskarżoną interpretację. W orzeczeniu stwierdzono, iż „Sąd podziela stanowisko 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”.

Jednak orzecznictwo wojewódzkich sądów administracyjnych dotyczące przedmiotowej kwestii nie było jednolite. WSA w Krakowie w wyroku z 22 grudnia 2009 r. (12) zajął całkowicie odmiennie stanowisko. Zdaniem Sądu „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 zlecane 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”.

Zagadnienie kwalifikacji świadczeń wypłacanych zakładom leczniczym dla zwierząt do określonego źródła przychodów na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych było też, na skutek skargi kasacyjnej wniesionej przez ministra finansów od wyroku WSA w Olsztynie, przedmiotem rozstrzygnięcia Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z 16 czerwca 2011 r. (13) wyraził pogląd, że: „**Jeśli zatem podmioty prowadzące zakłady lecznicze prowadzą działalność gospodarczą objętą określonymi formami regulacji prawnej, wykonywanie czynności Inspekcji Weterynaryjnej na podstawie zawartej z nimi umowy stwarza podstawę do zaliczenia przychodów lekarzy weterynarii uzyskiwanych z wykonywania zadań zleconych z zakresu administracji weterynaryjnej do kategorii przychodów z działalności gospodarczej**”. Sąd podkreślił, iż: „Nie należy także zapominać o nowelizacji ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej dokonanej w październiku 2008 r. Przeprowadzoną zmianę polegającą na wprowadzeniu w art. 16 ust. 1 pkt oznaczonego jako 1a uzasadniono potrzebą umożliwienia lekarzom weterynarii wykonywania czynności zleconych przez powiatowego lekarza weterynarii w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (czynności wykonywane osobiście wymieniono odrębnie w pkt 1 tego ustępu)”.

**Tym samym NSA podzielił stanowisko prezentowane przez powiatowego lekarza weterynarii w Ostródzie, że w przypadku wypłaty świadczeń wynikających z umów zawartych na podstawie art. 16 ust. 3 pkt 2 ustawy z 29 stycznia 2004 r. o Inspekcji Weterynaryjnej z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt Powiatowy Inspektorat Weterynarii nie będzie zobowiązany jako płatnik pobierać zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z uwagi na to, iż świadczenia te będą stanowiły dla powyższych podmiotów przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 updf), a nie przychody z działalności wykonywanej osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 updf).**

Podkreślenia wymaga fakt, iż ostatnio także minister finansów zmienił stanowisko i kwalifikuje świadczenia wypłacane na podstawie umów zawieranych przez powiatowych lekarzy weterynarii z podmiotami prowadzącymi zakład leczniczy dla zwierząt do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (14).

Biorąc pod uwagę powyższe, wydaje się, iż obecnie nie ma już przeszkód, aby powiatowi lekarze weterynarii wyznaczali do wykonywania zadań wymienionych w art. 16 ust. 1 pkt 1a ustawy o Inspekcji Weterynaryjnej lekarzy weterynarii świadczących usługi weterynaryjne w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt. Jednakże, występując o takie wyznaczenie, należy pamiętać, iż w przypadku pozarolniczej działalności gospodarczej moment powstania przychodu, a tym samym również obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych jest inny niż w przypadku przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Zgodnie z art. 11 ust. 1 updf przychodami są co do zasady otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Jednak za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane (art. 14 ust. 1 updf). Tak więc w przypadku świadczeń z działalności wykonywanej osobiście powiatowe inspektoraty weterynarii jako płatnicy – zgodnie z art. 41 ust. 1 updf – pobierają zaliczki na podatek dochodowy dopiero w momencie wypłaty tych świadczeń. Natomiast w przypadku pozarolniczej działalności gospodarczej przychód w wysokości kwoty należnej za wykonaną usługę powstaje niezależnie od tego, czy zleceniobiorca kwotę tę otrzymał, czy też nie. W przypadku opóźnień w płatnościach za wykonane usługi zleceniobiorcy dla celów podatkowych będą musieli rozpoznać przychód w momencie, w którym stał się on wymagalny.

## Piśmiennictwo

1. DzU nr 195, poz. 1201.
2. DzU z 2010 r. nr 112, poz. 744 z późn. zm.
3. DzU nr 178, poz. 1837 z późn. zm.
4. DzU nr 227, poz. 1484
5. DzU z 2010 r. nr 51, poz. 307 z późn. zm.
6. DzU z 2005 r. nr 8, poz. 60 z późn. zm.
7. Takie stanowisko dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy zajął również w interpretacjach indywidualnych znak ITPB1/415-35/09/WM z 01.04.2009r. oraz znak: ITPB1/415-7/10/MR z 02.04.2010 r.
8. DzU nr 89, poz. 860.
9. DzU z 2004r. nr 11, poz. 95 z późn. zm.
10. Druk sejmowy nr 715
11. Sygn. akt I SA/OI 560/09
12. Sygn. akt I SA/Kr 1635/09
13. Sygn. akt II FSK 2187/09
14. Zob. interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy znak: ITPB1/415-15/11/ AK z dnia 06.04.2011 r.

Ewa Moszczyńska – radca prawny,  
e-mail: ewamoszczyńska@wp.pl  
Andrzej Jankowski – powiatowy lekarz weterynarii  
w Ostródzie, e-mail: ostroda\_plw@o2.pl