



Warszawa, 09 sierpnia 2007

KILW/03211/65/07

Pani  
Dr Ewa Lech  
Główny Lekarz Weterynarii

Przedstawiam Pani Memorandum opracowane przez doradcę podatkowego Pana Andrzeja Nikończyka na temat „**Zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług wydania produktów leczniczych weterynaryjnych w ramach świadczenia usług weterynaryjnych oraz w ramach dostawy towarów**” nawiązujące do debaty, którą prowadzimy w samorządzie i inspekcji w celu wyjaśnienia kompetencji w zakresie prowadzonej przez Inspekcję Weterynaryjną kontroli obrotu detalicznego leków oraz stosowania produktów leczniczych weterynaryjnych u zwierząt przez lekarzy weterynarii.

Dr Tadeusz Jakubowski  
Prezes Krajowej Rady  
Lekarsko - Weterynaryjnej

## MEMORANDUM

---

Temat: **Zasady opodatkowania podatkiem od towarów i usług wydania produktów leczniczych weterynaryjnych w ramach świadczenia usług weterynaryjnych oraz w ramach dostawy towarów**

Do: **Szanowny Pan  
Tadeusz Jakubowski  
Prezes Krajowej Izby Lekarsko-Weterynaryjnej**

via e-mail: [vetpol@vetpol.pl](mailto:vetpol@vetpol.pl)

Od: **Andrzej Nikończyk**  
  
**Spółka Doradztwa Podatkowego  
Ożóg i Wspólnicy Sp. z o.o.**

Data: **2.08.2007 r.**

Nasz znak: OiW/J/KrIzbaLek-Wet/07/488/AN

---

Szanowny Panie Prezesie,

w nawiązaniu do przesłanego zapytania oraz materiałów (projekt „Stanowiska Połączonych Komisji Farmacji i Lekarzy Wolnej Praktyki Krajowej Rady Lekarsko Weterynaryjnej w sprawie Obrotu Detalicznego Produktami Leczniczymi Weterynaryjnymi” („**Stanowisko**”) oraz informacji na temat stanowiska w tej sprawie Głównej Inspekcji Weterynaryjnej („**Pismo**”), poniżej pragniemy przekazać, informację na temat zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług wydania produktów leczniczych weterynaryjnych („**Leków**”) w ramach świadczenia usług weterynaryjnych oraz w ramach dostawy towarów oraz odnieść się do przekazanych dokumentów.

**1.** Mając na uwadze przedstawione Stanowisko i uwagi w zakresie odrębnej rejestracji (w gminy) w celu dokonywania obrotu detalicznego produktami leczniczymi wyrażone w Piśmie, pragniemy wskazać, że zgodnie z przepisem art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 18 grudnia 2003 r. o zakładach leczniczych dla zwierząt (Dz.U. z 2004 Nr 11, poz. 95; „**Ustawa o ZLZ**”) „Zakład leczniczy dla zwierząt jest placówką ochrony zdrowia i dobrostanu zwierząt utworzoną w celu świadczenia usług z zakresu medycyny weterynaryjnej, zwanych dalej „usługami weterynaryjnymi”.

Z kolei, zgodnie z przepisem art. 2 ust. 1 pkt 8 Ustawy o ZLZ „Usługa weterynaryjna jest czynnością mającą na celu zachowanie, ratowanie lub poprawę zdrowia zwierząt i ich produktywności, polegającą w szczególności na (...) wykonywaniu detalicznego obrotu produktami leczniczymi weterynaryjnymi, paszami leczniczymi oraz wyrobami medycznymi przeznaczonymi dla zwierząt, na zasadach określonych w odrębnych przepisach”. Wobec powyższego należy wskazać, że prowadzenie detalicznego obrotu Lekami jest usługą weterynaryjną, w rozumieniu Ustawy o ZLZ.

Analizując kolejne przepisy Ustawy o ZLZ, np. przepis art. 17 ust. 1 i 2 tej ustawy, regulujący zasady wpisu Zakładu Leczniczego dla Zwierząt „1. Podstawą podjęcia przez okręgową radę lekarsko-weterynaryjną uchwały w sprawie wpisu zakładu leczniczego dla zwierząt do ewidencji jest wniosek kierownika zakładu.

2. Wniosek, o którym mowa w ust. 1, zawiera:

- 1) nazwę zakładu leczniczego dla zwierząt;
- 2) regulamin zakładu leczniczego dla zwierząt;
- 3) siedzibę, adres i numer telefonu zakładu leczniczego dla zwierząt;
- 4) informację o rodzaju i zakresie świadczonych usług weterynaryjnych;
- 5) oświadczenie kierownika zakładu, że kierowany przez niego zakład leczniczy dla zwierząt spełnia wymagania określone odpowiednio w art. 7-11;
- 6) imię i nazwisko kierownika zakładu;
- 7) liczbę pracowników, w tym lekarzy weterynarii i personelu pomocniczego”,

należy uznać, iż w związku z uznaniem obrotu detalicznego Lekami za usługę weterynaryjną, podjęcie działalności w tym zakresie wymaga ujawnienia tego we wniosku o wpis do ewidencji zakładów leczniczych dla zwierząt, prowadzonej przez okręgową radę lekarsko-weterynaryjną.

Z kolei, zgodnie z przepisem art. 1 ust. 3 Ustawy o ZLZ „Do zakładów leczniczych dla zwierząt nie stosuje się przepisów ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. - Prawo działalności gospodarczej<sup>1</sup> (Dz. U. Nr 101, poz. 1178, z późn. zm.1)”. Należy mieć na uwadze, iż przepis ten nie zawiera żadnych zastrzeżeń lub wyłączeń.

Reasumując, skoro:

- prowadzenie obrotu detalicznego Lekami jest usługą weterynaryjną,
- świadczenie usług weterynaryjnych może być realizowane wyłącznie w ramach zakładu leczniczego dla zwierząt,

---

<sup>1</sup> Obecnie ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2004 Nr 173, poz. 1807, ze zm.; „Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej”).

- prowadzenie obrotu detalicznego Lekami wymaga zgłoszenia do ewidencji zakładów leczniczych dla zwierząt lub aktualizacji dokonanego zgłoszenia,
- do zakładów leczniczych dla zwierząt nie stosują się w ogóle przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej,

nieuprawnionym wydaje się wniosek, iż prowadzenie obrotu detalicznego Lekami przez zakład leczniczy dla zwierząt wymaga dokonania odrębnej rejestracji w gminie, zgodnie z ustawą o swobodzie działalności gospodarczej. Przepisy wyłączają bowiem stosowanie tej ustawy w całości do zakładów leczniczych dla zwierząt. Nieuprawnionym i nie znajdującym oparcia w obowiązujących przepisach wydaje się również wniosek, iż prowadzenie takiej działalności wymagałoby podwójnej rejestracji w ewidencji zakładów leczniczych dla zwierząt prowadzonej przez okręgowe rady lekarsko-weterynaryjne i jednocześnie w ewidencji działalności gospodarczej prowadzonej przez gminy.

Pewne wątpliwości może budzić zastrzeżenie zawarte w powołanym powyżej przepisie art. 2 ust. 1 pkt 8 Ustawy o ZLZ, iż „*wykonywaniu detalicznego obrotu produktami leczniczymi weterynaryjnymi, paszami leczniczymi oraz wyrobami medycznymi przeznaczonymi dla zwierząt*” odbywa się „*na zasadach określonych w odrębnych przepisach*”. Jednakże przepis art. 2 ust. 1 pkt 8 tej ustawy nie stanowi przepisu szczególnego do przepisu art. 1 ust. 3 Ustawy o ZLZ (zgodnie z którym do ZLZ nie stosuje się przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej), gdyż przepis art. 1 ust. 3 tej ustawy nie zawiera stosowanego zastrzeżenia. Wobec powyższego należy uznać, iż odesłanie do „*odrębnych przepisów*” dotyczy zasad obrotu lekami, a nie zasad rejestracji takiej działalności. Zatem odesłanie ma wyłącznie zobowiązać zakłady lecznicze dla zwierząt do stosowania określonych w innych przepisach zasad obrotu produktami leczniczymi, jak np. ograniczenia w zakresie reklamy, zasady dopuszczania do obrotu, zasady przechowywania czy zasady wydawania produktów leczniczych, itp.

2. Kolejnym zagadnieniem, które wymaga analizy w celu określenia zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług wydania Leków w ramach świadczenia usług weterynaryjnych oraz w ramach dostawy towarów jest norma wprowadzona przez przepis art. 68 ust. 4a ustawy z dnia 6 września 2001 r. Prawo farmaceutyczne (tj. Dz.U. z 2004 r. Nr 53, poz. 533, ze zm.; „**Prawo Farmaceutyczne**”), zgodnie z którą „*Nie uznaje się za obrót detaliczny bezpośredniego zastosowania u zwierzęcia przez lekarza weterynarii produktów leczniczych weterynaryjnych lub produktów leczniczych, których potrzeba zastosowania wynika z rodzaju świadczonej usługi lekarsko-weterynaryjnej*”.

Mając na uwadze stanowisko przedstawione w Piśmie, iż „W ocenie Głównego Lekarza Weterynarii brzmienie powyższego przepisu w kontekście wykładni językowej nie budzi wątpliwości. Artykuł precyzyjnie wskazuje, kiedy nie mamy do czynienia z obrotem detalicznym, lecz bezpośrednim stosowaniem produktów leczniczych weterynaryjnych. Stanowi bowiem kto: lekarz weterynarii, jak: bezpośrednio oraz kiedy: w ramach świadczonej usługi weterynaryjnej jeżeli wynika to z jej rodzaju” należy wskazać, iż nie znajduje ono umocowania w brzmieniu powołanego przepisu. Na potrzeby wyrażonego stanowiska, w tym w szczególności jego uzasadnienia (zdanie ostatnie) zastosowano niedopuszczany zabieg interpretacyjny polegający na przestawieniu szyku przepisu.

Przepis ten bowiem nie wskazuje, iż to lekarz bezpośrednio ma stosować lek u zwierzęcia, posługuje się on zwrotem „bepośrednio u zwierzęcia”, a nie „bepośrednio przez lekarza” jak przywołuje się to w Piśmie.

Niezgodne z zasadami wykładni językowej jest również dalsza analiza polegająca na ocenie znaczeniowej pojęcia „zastosować”. W piśmie przyjęto bowiem, iż „Termin zaordynowanie zgodnie ze słownikiem języka polskiego oznacza wyłącznie polecenie, zalecenie, przepisanie produktu leczniczego, zaś termin zastosowanie – jego użycie”. Niezgodność ta wynika z faktu, że dokonując wykładni językowej pojęć nie mających swoich legalnych definicji należy stosować zasadę domniemania znaczenia w języku potocznym, wynikającą z zasad pewności i jasności prawa oraz zasady państwa prawa.

Autor tego stanowiska niestety nie wskazał z jakiego słownika korzystał, zaś aby dochować zasady znaczenia w języku potocznym (w zależności od tego czy zastosujemy zasady wykładni językowej autentycznej<sup>2</sup>, czy też dynamicznej<sup>3</sup>) należałoby, zgodnie z utrwaloną w polskim orzecznictwie i doktrynie zasadą wykładni autentycznej stosować znaczenie pojęć z dnia uchwalenia/publikacji aktu.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że Prawo farmaceutyczne zostało uchwalone w 2001 r. i od tego czasu nie zaszły istotne zmiany w znaczeniu przedmiotowych pojęć, można zatem do oceny znaczenia tych pojęć wykorzystać aktualny słownik języka polskiego. Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN<sup>4</sup> pojęcie:

- 1) zastosować – oznacza „użyć czegoś w jakiejś sytuacji”,
- 2) zaordynować – oznacza w podstawowym znaczeniu „przepisać lekarstwa lub zalecić jakąś kurację”; dopiero trzecie ze wskazanych znaczeń tego pojęcia (prezentujące dawne jego rozumienie) oznaczało „wydać polecenie”.

---

<sup>2</sup> Oznacza przyjmowanie znaczenia pojęć z chwili uchwalenia i publikacji przepisu.

<sup>3</sup> Oznacza przyjmowanie znaczenia pojęć z chwili interpretacji przepisu.

<sup>4</sup> W wersji internetowej – <http://sjp.pwn.pl>.

Reasumując, na potrzeby wykładni przepisu art. 68 ust. 4a Prawa farmaceutycznego należy przyjąć, znaczenia pojęcia „zastosować” jako użycie czegoś w jakiejś sytuacji. Jednak z samego tego pojęcia nie wynika aby miałyby to być dokonywane osobiście, a nie za pomocą pracownika lub właściciela zwierzęcia. Należy zwrócić uwagę, iż ustawodawca chcą wprowadzić normę zgodnie z którą konieczne byłoby zastosowanie Leku u zwierzęcia osobiście przez lekarza użył by, zgodnie z zasada racjonalnego ustawodawcy, innego pojęcia (jak np. „podać lek osobiście”) wyraźnie wskazującego na konieczność osobistego działania lekarza.

Wobec braku definicji legalnej obrotu detalicznego wątpliwe jest również uznanie, iż zasadą jest obrót produktami leczniczymi (uznawanie przekazania leków za obrót detaliczny) zaś zastosowanie bezpośrednio u zwierzęcia jest wyjątkiem, który należy interpretować ściśle. Bowiemy wobec pozytywnej definicji legalnej, właśnie obrót jest definiowany negatywnie w art. 68 ust. 4 a Prawa farmaceutycznego. Trudno zatem zgodzić się, iż definicja negatywna jest wyjątkiem od tej definicji. W takim wypadku należałoby raczej uznać, iż przepis ten wprowadza zasadę (granice) rozróżnienia zastosowania Leku od obrotu detalicznego Lekiem. Zakresy te są zatem równoważne, a nie traktowane jako zasada i wyjątek, co należy mieć na uwadze dokonując wykładni tego przepisu.

Prowadząc wykładnię przedmiotowego przepisu należy zwrócić ponadto uwagę na konstrukcję zdania. Przepis wskazuje, iż produkt leczniczy powinien być zastosowany „*bezpośrednio u zwierzęcia przez lekarza*” (a nie jak wynikałoby to z Pisma – bezpośrednio przez lekarza u zwierzęcia). Takie sformułowanie, naszym zdaniem, nie tworzy wymogu zastosowania (podania) Leku bezpośrednio przez lekarza. Przepis ten tworzy pojęcie obrotu detalicznego jako te sytuacje, w których nie dochodzi do zastosowania produktu leczniczego bezpośrednio u zwierzęcia przez lekarza w związku ze świadczoną usługą lekarsko-weterynaryjną. Zaś pod tym sformułowaniem należałoby rozumieć taką sytuację, w której lekarz stosuje określony lek w określonej dawce u określonego jednostkowo zwierzęcia niezależnie od tego kto faktycznie podaje ten lek temu zwierzęciu, o ile następuje to w ramach usług lekarsko-weterynaryjnych<sup>5</sup>.

Trudno bowiem sobie wyobrazić, aby racjonalny ustawodawca tworzył normę zgodnie z którą w tej samej sytuacji (np. wizyta u lekarza weterynarii z psem w celu odrobaczenia) w zależności od tego czy tabletkę poda lekarz (np. gdy pies jest spokojny) lub właściciel (gdy pies jest agresywny w stosunku do lekarza, ale nie do właściciela) nie mielibyśmy do czynienia z obrotem detalicznym Lekami lub mielibyśmy do czynienia z takim obrotem. Podobnie jest w przypadku, gdy lekarz weterynarii korzysta np. z pomocy techników

---

<sup>5</sup> Odmienne nazwa usługi (usługa lekarsko-weterynaryjna) użyta na potrzeby Prawa farmaceutycznego, niż na potrzeby Ustawy o ZLZ (usługa weterynaryjna) powoduje, iż pod pojęciami tymi należy rozumieć różne stany faktyczne.

weterynarii, którzy podaliby tabletkę psu – również w takiej sytuacji zgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w Piśmie mielibyśmy do czynienia z obrotem detalicznym.

Wobec powyższego należałoby uznać, zgodnie z treścią przepisu art. 68 ust. 4a Prawa farmaceutycznego iż nie dokonuje on rozróżnienia na obrót detaliczny i bezpośrednie zastosowanie u zwierzęcia poprzez to, kto faktycznie podaje zwierzęciu dany Lek (np. tabletkę).

Rozróżnienie na obrót detaliczny i bezpośrednie zastosowanie wydaje się opierać nie na tym, kto podaje lek, ale na jakiej podstawie jest on stosowany<sup>6</sup>. Dla przykładu, w sytuacji gdy dana osoba prowadzi hodowlę zwierząt (np. psów) i zachodzi konieczność odrobaczenia tych zwierząt i udaje się ona do lekarza (tak jak do apteki) by zakupić wyłącznie tabletki bez konsultacji czy jakichś zaleceń i następnie podać je według swojego uznania zwierzętom, należy uznać, iż bez wątpliwości mamy do czynienia z obrotem detalicznym Lekami.

Jeśli jednak któreś z tych zwierząt zachorowało i osoba ta udaje się z tym zwierzęciem do lekarza weterynarii w celu leczenia i ten w ramach świadczonej usługi lekarsko-weterynaryjnej podaje pierwszą dawkę leku i przekazuje właścicielowi dodatkowe dawki Leku w celu podania go temu konkretnemu zwierzęciu w okresach i ilości określonej przez lekarza weterynarii dla tego konkretnego zwierzęcia należy uznać, iż nie dochodzi do obrotu detalicznego tylko zastosowania Leku bezpośrednio u zwierzęcia. Zastosowanie to (określenie dawki leku dla konkretnego zwierzęcia, czasu jego stosowania, itp.) musi być dokonane przez lekarza weterynarii, aby nie stanowiło obrotu detalicznego. Natomiast to, kto faktycznie podaje danemu zwierzęciu dany lek, zgodnie z treścią przepisu art. 68 ust. 4a Prawa farmaceutycznego, zdaje się być kwestią drugorzędną.

Tym samym, za niedopuszczalne należy uznać rozszerzanie zakresu objętego pojęciem „bezpośredniego zastosowania Leku”, tzn. w sytuacji w której lekarz weterynarii wydaje lek właścicielowi zwierząt nie określając u którego konkretnie ma być zastosowany, lub nie określa dawki lub terminu zastosowania lub innych niezbędnych elementów procesu leczenia należy uznać, iż mamy do czynienia z obrotem detalicznym Lekami. Będzie to dotyczyć dodatkowych Leków wydawanych np. na wszelki wypadek, nie będzie jednak stanowić obrotu detalicznego przekazanie właścicielowi większej ilości środków, które w stanie nienaruszonym zostaną zwrócone lekarzowi weterynarii po zakończeniu leczenia.

**3.** Taki podział zasad określania, czy mamy do czynienia z zastosowaniem Leku bezpośrednio u zwierzęcia, czy też obrotem detalicznym Lekami znajduje również potwierdzenie w przepisach podatku od towarów usług.

---

<sup>6</sup> Wskazuje na to sformułowanie użyte w przepisie art. 68 ust. 4a *in fine* Prawa farmaceutycznego – „*których potrzeba zastosowania wynika z rodzaju świadczonej usługi lekarsko-weterynaryjnej*”.

Zgodnie z zasadami podatku od towarów usług występują dwa różne i wykluczające się stany prawne, a mianowicie dostawy towarów i świadczenie usług<sup>7</sup>. Nie jest możliwe aby jeden stan faktyczny stanowił jednocześnie dostawę towarów i świadczenie usług<sup>8</sup>.

W tym zakresie decydujące znaczenie dla określenia czy mamy w danym wypadku do czynienia z dostawą towarów czy świadczeniem usług ma treść czynności prawnej, a w szczególności efekt jaki strony chcą osiągnąć.

W przedmiotowym stanie faktycznym decydujące znaczenie będzie mieć zatem cel w jakim są przekazywane Leki. O ile zatem Leki są przekazywane w ramach usługi weterynaryjnej (w rozumieniu PKWiU) – tj. w celu leczenia lub zachowania stanu zdrowia określonego zwierzęcia w celu podania mu tych leków mamy do czynienia z usługą<sup>9</sup> opodatkowaną stawką podatku w wysokości 7%.

Z kolei, w przypadku gdy Lek jest wydawany nie w celu leczenia lub zachowania stanu zdrowia określonego zwierzęcia tylko jest wydawany w celu jego samodzielnego użycia przez właściciela zwierząt – tzn. celem transakcji nie jest leczenie tylko przeniesienie własności Leku (towaru) na rzecz właściciela bez związku z zastosowaniem go u zwierzęcia – będziemy mieć do czynienia z dostawą towaru opodatkowaną stawką podatku w wysokości 22%, chyba że zostały wymienione w załączniku nr 7 do Ustawy o VAT<sup>10</sup>.

Niezależnie od powyższego należy wskazać, że zarówno świadczenie usług weterynaryjnych, jak i dostawy leków są czynnościami podlegającymi opodatkowaniu i rozszerzenie działalności o dostawy leków (obróć detaliczny) nie wymaga aktualizacji zgłoszenia na potrzeby podatku VAT.

**4.** Z zasadami opodatkowania podatkiem VAT wiąże się również zagadnienie stosowania kas rejestrujących dla rejestracji sprzedaży dokonywanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych.

Zgodnie z przepisem § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 czerwca 2007 r. w sprawie kas rejestrujących („**Rozporządzenie w sprawie kas rejestrujących**”) oraz poz. 26 Załącznika do tego rozporządzenia zwolnione od obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2007 r. są usługi sklasyfikowane w PKWiU pod symbolem 85 – tj. *Usługi w zakresie*

---

<sup>7</sup> Pod pojęciem usług na potrzeby podatku należy rozumieć usługi wynikające z klasyfikacji statystycznych, a nie np. Ustawy o ZLZ.

<sup>8</sup> Nie wyklucza to sytuacji w której na rzecz nabywcy usługi przekazywane są towary – np. montaż okna wraz z dostarczeniem okna przez świadczącego usługę.

<sup>9</sup> ETS wielokrotnie wypowiedział się negatywnie o próbach dzielenia jednej usługi na część usługową i dostawę towarów, jeśli są one ze sobą ściśle związane i prowadzą do osiągnięcia jednego celu (w tym wypadku np. wyleczenia zwierzęcia).

<sup>10</sup> Przedmiotem niniejszego opracowania nie jest określenie stawki stosowanej podatku VAT dla poszczególnych rodzajów Leków, w celu dokonania takiej oceny konieczne jest określenie klasyfikacji statystycznej danego Leku.

*ochrony zdrowia i opieki społecznej* (w których mieszczą się m.in. usługi weterynaryjne – PKWiU 85.2). Zwolnienie to ma charakter przedmiotowy i dotyczy wszystkich usług weterynaryjnych (w rozumieniu Ustawy o VAT) niezależnie od spełnienia innych warunków.

Brak jest podobnego zwolnienia przedmiotowego dla dostaw towarów (sprzedaży Leków) dokonywanego przez lekarzy weterynarii. W tym zakresie możliwe jest skorzystanie ze zwolnień podmiotowych określonych w § 3 Rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących.

Zwolnienie takie mogłoby mieć zastosowanie w odniesieniu do usług weterynaryjnych i sprzedaży leków zastosowanie w następujących przypadkach:

- podatników, u których wartość sprzedaży usług weterynaryjnych przekraczałaby udział w wysokości 70% w całości sprzedaży podlegającej rejestracji<sup>11</sup>;
- podatników, u których kwota obrotu z działalności podlegającej rejestracji nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40.000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania;
- podatników rozpoczynających sprzedaż w 2007 r., z tym że w przypadku przekroczenia kwoty obrotów w wysokości 20.000 zł, z działalności podlegającej rejestracji, zwolnienie obowiązuje wyłącznie do dnia przekroczenia tej kwoty.

Ocenę możliwości zastosowania poszczególnego zwolnienia podmiotowego należałoby ocenić odrębnie dla każdego podmiotu, w tym w szczególności w przypadku realizowania przez tego samego podatnika innych rodzajów sprzedaży niż sprzedaż Leków i świadczenia usług weterynaryjnych. Wynika to z faktu, że przedmiotowe rozporządzenie zawiera liczne zastrzeżenia i wyłączenia z zakresu zwolnień.

Pozostając z wyrazami poważania

---

<sup>11</sup> Na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych.