



Warszawa, dn. 3 listopada 05 r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr hab. Andrzej ZOLL

RPO-498998-VI/05/MC-Z

00-090 Warszawa Tel. centr. 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 827 64 53

Trybunał Konstytucyjny
WARSZAWA

Wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

wnoszę

o stwierdzenie, że art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535; z 2005 r. Nr 14, poz. 113; z 2005 r. Nr 90, poz. 756) w zakresie, w jakim określa czynności, których wykonanie nie jest w rozumieniu art. 15 ust. 2 tej ustawy uznane za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą - narusza zasady przyzwoitej legislacji a więc zasadę zaufania obywatela do państwa i stosowanego prawa, tj. art. 2 Konstytucji RP, z której zasady te się wywodzą.

Uzasadnienie

I. Napływające skargi biegłych sądowych oraz obrońców powołanych z urzędu przez sądy dotyczące przyjętej w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 538 ze zm.) definicji „podatnika podatku od towarów i usług” w zakresie w jakim stanowi przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 tej ustawy podniosły problem konstytucyjności tych rozwiązań. Konstrukcja skarżonego przepisu jest niewątpliwie nieczytelna dla podatników, a tym samym nie spełniająca

zasady „przejrzystości” jaka powinna obowiązywać w stanowionym prawie, w szczególności w prawie daninowym.

Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług określił, że podatnikami VAT są podmioty „wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą”. Działalność gospodarcza w ujęciu ustawy o podatku od towarów i usług obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub innych usługodawców, w tym również podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, jak również działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo, w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystaniu towarów lub dóbr niematerialnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 tej ustawy). Unormowanie to ma na celu wskazanie, że podatnikami VAT są podmioty działające bez stosunku podporządkowania, w warunkach niepewności, np. co do popytu, konkurencji, a także ostatecznego rezultatu finansowego podjętej działalności, czyli na własny rachunek i ryzyko.

W myśl art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1 tego artykułu, nie uznaje się 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 (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich”.

Ustawodawca w art. 13 pkt 2-9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przyjął, iż za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, uważa się:

- 1) przychody z osobiście wykonywanej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, trenerskiej, oświatowej i publicystycznej, w tym z tytułu udziału w konkursach z dziedziny nauki, kultury i sztuki oraz dziennikarstwa, jak również przychody z uprawiania sportu, stypendia sportowe przyznane na podstawie odrębnych przepisów oraz przychody sędziów z tytułu prowadzenia zawodów sportowych;
- 2) przychody z działalności duchownych, osiągnane z innego tytułu niż umowa o pracę;
- 3) przychody z działalności polskich arbitrow uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi;

- 4) przychody otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, nie włączając odszkodowania za utracony zarobek;
- 5) 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 i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powołanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów z tytułu osobiście wykonywanej działalności na podstawie kontraktu menedżerskiego lub umów o podobnym charakterze;
- 6) przychody otrzymywane przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych;
- 7) przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od:
 - a) osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej;
 - b) właściciela (posiadacza) nieruchomości, w której lokale są wynajmowane, lub działającego w jego imieniu zarządcy albo administratora - jeżeli podatnik wykonuje te usługi wyłącznie dla potrzeb związanych z tą nieruchomością - z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9 tego art.;
- 8) przychody uzyskane na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychody z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej - z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 6 tego artykułu.

O tym, że dana działalność ma lub też nie ma przymiotu „samodzielnej”, nie decydują kryteria podmiotowe, ale niejasne kryteria przedmiotowe wskazujące, czy działanie usługodawcy odbywa się w warunkach ryzyka gospodarczego, a tym samym kto ponosi odpowiedzialność za jego pracę.

Kluczowym dla wyłączenia z katalogu działań uznawanych za samodzielnie wykonywaną działalność gospodarczą czynności określonych w art. 13 pkt 2-9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest spełnienie warunków,

w których te czynności muszą być realizowane. Ustawodawca stwierdził, że jeżeli wykonująca te czynności osoba jest związana ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do: warunków wykonania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich - to wówczas czynności te są wyłączone z zakresu wykonywanej samodzielnie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, wykluczający tym samym świadczące te usługi osoby z kręgu podatników VAT, a ich czynności z opodatkowania tym podatkiem.

Jest to uregulowanie zarówno mało zrozumiałe, jak i wadliwe.

W praktyce treść umowy zawartej między stronami a nie cechy obrotu towarem czy usługą będą bowiem decydowały o obowiązku podatkowym, co nie jest zgodne z istotą podatku od wartości dodanej.

II. Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 30 października 2001 r. (sygn. K 33/00) stwierdził, iż dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Przenosząc to stwierdzenie na grunt prawa podatkowego przepis prawa daninowego powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji jest podmiotem danego podatku. Po drugie - przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw. Transponując to sformułowanie do prawa podatkowego należy stwierdzić, iż przepisy tej gałęzi prawa powinny być tak ujęte, aby zakres ich zastosowania obejmował tylko takie podatkowo prawne stany faktyczne, co do których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić obowiązek podatkowy.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich sformułowanie przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług jest w takim stopniu niejasne i nieprecyzyjne, iż może zachodzić obawa naruszenia przez podatników i bez ich winy wszystkich trzech wspomnianych założeń. Znaczna część jego adresatów

(np. biegli sędziowie czy obrońcy działający z urzędu) ma poważne problemy z ustaleniem, czy przepis ich dotyczy. To zaś utrudnia im korzystanie z przysługujących im praw i zmusza do oczekiwania precedensowych orzeczeń, usuwających niepewność co do konkretnego obowiązku podatkowego do czasu ukształtowania się jednolitej judykatury. Przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług formułuje bowiem jako przesłankę wyłączenia z opodatkowania wymóg, by ze stosunku prawnego między zleceniodawcą a zleceniobiorcą wynikała „odpowiedzialność zlecającego wykonanie czynności wobec osób trzecich”. Z przepisu tego nie wynika o jakiego rodzaju „odpowiedzialność” chodzi. W brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r. przepis ten nie formułował również jakiego podmiotu ta odpowiedzialność dotyczy.

Wyłączenie czynności z opodatkowania podatkiem od towaru i usług przewidziane w art. 15 ust. 3 pkt 3 tej ustawy, gdy zlecający wykonanie tych czynności ponosi odpowiedzialność za ich wykonanie wobec osób trzecich, prowadzi do ustanawiania w umowach różnych nieprzewidzianych w ustawie przesłanek. Niejasność o jakiego rodzaju odpowiedzialność chodzi może prowadzić do tworzenia rozszerzającej wykładni przez organy stosujące prawo podatkowe, która nie jest w demokratycznym państwie prawnym dopuszczalna. Takie stanowisko zostało zajęte przez Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 12.07.2002 r., sygn. akt III RN 207/99. O zobowiązaniu podatkowym decyduje treść ustawy, a nie wykładnia dokonywana przez organ administracji.

W prasie fachowej, jak również w komentarzach do ustawy o podatku od towarów i usług, pojawiły się różne wyjaśnienia treści art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług (w jego brzmieniu obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r.), a urzędy skarbowe na tle zbliżonych stanów faktycznych udzielały sprzecznych ze sobą wyjaśnień. Nowelizacja art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług polegała bowiem na dodaniu, że określone w nim czynności z art. 13 pkt 2-9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowią samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, gdy wobec osób trzecich za wykonywane czynności odpowiedzialność ponosi zleceniodawca.

Jest to warunek zwodniczy, gdyż może „okazać się”, że właściwie w każdej umowie może znaleźć się taki zapis. Wystąpi wówczas lawina postępowań związanych z ustalaniem rzeczywistej treści zawartej umowy między stronami. Strony stają się bowiem zainteresowane w takim sformułowaniu postanowień umowy aby wyłączały one naliczenia VAT.

Sformułowanie zawarte w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług jest niejasne także dla podatników, którzy osiągają nieregularne przychody

w oparciu o umowy zbliżone do umów o pracę. Ustawodawca wprowadzając ten przepis pragnął ograniczyć możliwość zawierania umów wymienionych w art. 13 pkt 2-9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie obciążonych VAT. Stworzył jednak stan niejasności oraz niezrozumiałości prawa wbrew zasadom poprawnej legislacji.

Omawiany przepis jest o tyle niezrozumiały, że warunki wykonania zleconych czynności wynikają z każdej umowy, a co się z tym wiąże cechują każdy stosunek prawny w wyniku jej zawarcia. To stosunek prawny (umowa) tworzą między stronami swoistą więź prawną, która polega na tym, że jedna ze stron może czegoś żądać, a druga jest do czegoś zobowiązana. Odnosząc się do elementu wynagrodzenia należy podkreślić, że brak wynagrodzenia powoduje, że nie mamy do czynienia z odpłatnym świadczeniem usług, a co za tym idzie czynności podlegających opodatkowaniu VAT. W związku z tym przesłanka „wynagrodzenie” w treści art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług nie wyraża żadnej wartości normatywnej. Trzecia przesłanka odnosząca się do odpowiedzialności zlecającego za wykonanie tych czynności wobec osób trzecich, nie jest również sformułowana poprawnie językowo oraz logicznie, gdyż zawarcie umowy cywilnej powoduje, że obie strony są wobec siebie odpowiedzialne za prawidłowe jej wykonanie, a tym samym stosunek prawny istniejący między stronami jest określany co do odpowiedzialności zlecającego za wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Minister Finansów interpretując przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 doszedł do wniosku, iż o odpowiedzialności zlecającego za działania zleceniobiorcy wobec osób trzecich można mówić co do zasady wtedy, gdy czynności wykonywane przez zleceniobiorcę są tożsame z czynnościami zleceniodawcy. Interpretacja ta, w formie broszury informacyjnej została zamieszczona na stronach internetowych tego resortu.

W tej sytuacji należy zauważyć, iż przepis art. 217 Konstytucji RP stanowi, iż podatek może być nałożony wyłącznie ustawą. Podatek nie może być natomiast nałożony aktem prawotwórczej wykładni, nie mającym oparcia w przepisach ustawy. Wykładnia przepisów podatkowych nie może również prowadzić do korygowania ewentualnych błędów ustawodawczych przez rozszerzenie zakresu obowiązku podatkowego. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich z taką sytuacją mamy do czynienia w związku z interpretacją przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, która odnosi się do wyłączenia z opodatkowania VAT działalności wykonywanej osobiście, z której przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Chodzi między innymi o umowy zlecenia, o dzieło, a także dochody artystów oraz osób zasiadających w zarządach rad nadzorczych spółek.

Minister Finansów dokonując interpretacji wskazał jakie zaistniałe zdarzenia spowodowane zachowaniem się osób wymienionych w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług podlegają obowiązkowi podatkowemu. Tym samym ustawodawca w zaskarżanym przepisie nie wskazał wyraźnie i jednoznacznie, jakie kryteria decydują o tym, że dana działalność ma lub też nie ma przymiotu samodzielnej.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie konsekwentnie reprezentował stanowisko, że z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych praw i wolności mogą być ustanowione tylko w ustawie. Oznacza to nie tylko konieczność wskazania w akcie normatywnym tej rangi zakresu, w jakim konstytucyjne wolności lub prawa doznają ograniczenia. Niedopuszczalne jest odsyłanie adresatów norm prawa podatkowego do rozszerzających interpretacji Ministra Finansów, gdyż powoduje to bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów aparatu skarbowego stosujących te przepisy, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny.

Ustawodawca poprzez niejasne sformułowanie przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług pozostawił organom podatkowym nadmierną swobodę przy ustaleniu w praktyce podmiotowego zakresu jego obowiązywania.

III. Finanse publiczne obejmują dochody publiczne i wydatki publiczne. Dochody publiczne to w szczególności podatki, opłaty i cła (w Konstytucji RP w art. 217 określone jako daniny). Podatek stanowi kategorię ekonomiczną i jednocześnie jest pojęciem i instytucją prawno-finansową. Prawo finansowe określa zarówno samo pojęcie podatku jak i jego miejsce wśród innych dochodów publicznych oraz elementy podatku.

Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2003 r. Nr 15, poz. 148 ze zm.) stanowi obowiązek realizowania zasady jawności w sposób wskazany w art. 11. Przejrzystość finansów publicznych prof. C. Kosikowski w pracy pod tytułem „Prawo finansowe - część ogólna” (wyd. 2003 r., str. 44), określa jako „rozwińnięcie wymogów jawności”. Nowa ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (jeszcze nie opublikowana) obowiązek zapewnienia jawności i przejrzystości finansów publicznych wysuwa na pierwsze miejsce nadając jej szczególną rangę (art. 1 pkt 1).

Każdy powinien mieć możliwość poznania i zrozumienia obowiązujących regulacji prawnych, w tym zawierających przepisy podatkowe. Zrozumienie, które jest podstawą dla prawidłowego wykonywania prawa, jest możliwe jedynie wówczas gdy przepis prawa jest sformułowany w sposób przejrzysty (jasny), szczegółowy i zrozumiały.

Przejrzystość finansów publicznych, a więc także prawa podatkowego, jest jednym z filarów państwa prawa oraz systemu demokratycznego. Ma ona zdyscyplinować polityków i instytucje orzekające na podstawie przepisów prawa podatkowego do zmniejszenia ryzyka związanego z prowadzeniem nieracjonalnej czy niestabilnej polityki w zakresie finansów publicznych.

Prawo regulujące daniny publiczne, w szczególności nakładające na określone podmioty przez władzę publiczną obowiązek świadczenia pieniężnego służącego pokrywaniu potrzeb publicznych, powinno charakteryzować się nie tylko jawnością ale w szczególności przejrzystością uregulowań. Zasada przejrzystości oraz jawności powinna przyświecać zarówno władzy ustawodawczej przy uchwalaniu ustaw podatkowych jak i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych wydającemu rozporządzenia z upoważnienia ustawy regulujące materię podatkową.

Pod pojęciem „przejrzystości” rozumie się w szczególności: „jasność, wyrazistość i zrozumiałość” a także „przezroczystość i ażurowość”, „łatwość do odgadnięcia, odczytania, czy zrozumienia”. Są to cechy, których w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług dopatrzeć jest się trudno. Rzecznik Praw Obywatelskich analizując problem „przejrzystości” przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług dostrzegł, iż ta zasada została lekceważona.

Niedopuszczalne poczynania legislacyjne spowodowały, że zaskarżany przepis stał się nieczytelny dla adresatów, a poczynione wyjaśnienia przez Ministra Finansów prowadzą do „prawotwórczej interpretacji”. Przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 przybrał rozmiar monstrualny, a miał stanowić implementację przepisów VI Dyrektywy Rady z dnia 17.05.1997 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC).

Brak przejrzystości zaskarżanego przepisu doprowadził w konsekwencji do wydania przez Ministra Finansów interpretacji przepisu, będącej kazuistycznymi przykładami wskazującymi na pogwałcenie zasady neutralności podatku od towarów i usług.

Naruszenie zasady przyzwoitej legislacji pozostaje w dysharmonii z zasadą zaufania obywatela do państwa, zasadą sprawiedliwości społecznej i nierealizowaniem zasad jawności i pewności prawa.

Przepis art. 15 ust 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, w brzmieniu obowiązującym przed nowelizacją, już wówczas wywoływał odmienne interpretacje dokonywane przez urzędy skarbowe. Przykładowo wskazać można interpretacje dokonane przez naczelników urzędów skarbowych w obrębie właściwości tej samej izby skarbowej. Zdaniem Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa Praga przychody adwokatów osiągane z tytułu świadczenia pomocy prawnej z urzędu na zlecenie sądu nie wykazywały cech właściwych stosunkowi pracy, a więc zaliczały się do przychodów podlegających opodatkowaniu 22% stawką VAT (pismo Nr US34/PV/443-248/04). Odmiennego zdania był Naczelnik Urzędu Skarbowego Warszawa Ursynów, który uznał, iż stosunek prawny powstały między usługodawcą (sądem), a usługobiorcą (adwokatem) „wskazuje cechy właściwe stosunkowi pracy, niezależnie od tego jak zostanie nazwany, wyłączony jest z zakresu wykonywanej samodzielnie działalności gospodarczej”, a więc tym samym nie było opodatkowane VAT (pismo Nr US38/443/128/2004/JWM).

Prezes Rady Ministrów w odpowiedzi na wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich (w piśmie z dnia 22.08.2005 r., znak: RCL 1603-4/05), dotyczące interpretacji treści art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług w związku z opodatkowaniem czynności świadczenia pomocy prawnej przez obrońców oraz biegłych sądowych działających z urzędu na zlecenie sądów, stwierdził, iż „bezsposornie w zakresie stanowisk wyrażonych przez Ministra Finansów oraz Ministra Sprawiedliwości daje się dostrzec rozbieżności poglądów, co do celowości objęcia podatkiem VAT obrońców z urzędu oraz biegłych sądowych”. Tym samym ministrowie kierujący resortami nie są zgodni co do podmiotowego zakresu obowiązywania art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

Konstrukcja przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług, co potwierdza interpretacja dokonana przez Ministra Finansów - prowadzi do absurdu, gdyż skoro czynności wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w założeniu nie stanowią działalności zarobkowej wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły, we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, a zatem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - to takie ich cechy powinny wyraźnie przesądzać o niedopuszczalności uznania ich za jedną z form działalności gospodarczej na gruncie ustawy o VAT.

IV. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich zaskarżany przepis jest przykładem rażąco niestarannej techniki legislacyjnej, co można zobrazować na przykładzie biegłych sądowych wykonujących czynności zleczone przez sąd, a według stanowiska Ministra Finansów obciążonych VAT.

Na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 ze zm.) problem opodatkowania czynności wykonywanych przez biegłych sądowych na zlecenie sądu nie istniał. Przyjmowano, że nie może ona regulować kwestii obłożenia biegłych sądowych VAT, bowiem ich działalność nie jest ani sprzedażą (dostawą oraz importem) towarów, ani też świadczeniem usług. W tej materii wypowiedział się m.in. Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 22 kwietnia 1997 r., (sygn. akt III CZP 11/97), stwierdzając m.in., że wydanie opinii przez biegłego nie jest odpłatnym świadczeniem usług podlegającym opodatkowaniu stosownie do przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, a wynagrodzenie biegłego nie jest ceną; a przecież - głosi dalej Sąd Najwyższy - podatek od towarów i usług ma cenotwórczy charakter.

Ustawodawca starając się dostosować krajowe regulacje przepisów prawa podatkowego do prawodawstwa Unii Europejskiej, implementował do treści art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług przepis art. 4 ust. 4 VI Dyrektywy - nakazującego nie obciążać podatkiem VAT przychodów z tytułu stosunków pracy oraz mu podobnych; jeżeli owe stosunki to rezultat prawnych więzi co do warunków wynagrodzenia oraz odpowiedzialności.

W art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług opis owych więzi zapisano słowami: „...jeżeli z tytułu wykonywania tych czynności osoby te związane są ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności”. Ustawą z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 756) ostatnie zdanie tegoż przepisu uzupełniono słowami „... wobec osób trzecich”. Natomiast krąg osób, o których mowa w tym przepisie, oznaczono jako osoby wykonujące czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W pkt 6 wzmiankowanej ustawy mowa jest o biegłych opiniujących w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym oraz administracyjnym. Tym samym biegli zostali wyłączeni z kręgu podatników VAT, a prawotwórcza interpretacja dokonana w tym zakresie przez Ministra Finansów w konsekwencji potwierdza, iż zaskarżany przepis jest nieczytelny.

W doktrynie i w orzecznictwie uznaje się, iż w efekcie wezwania przez sąd do pełnienia funkcji biegłego dochodzi do swego rodzaju zatrudnienia (post. Sądu Najwyższego z dnia 12 stycznia 1971 r., sygn. akt I CZ 139/71). Stosunek łączący organ procesowy oraz biegłego jest stosunkiem procesowym, a więc publicznoprawnym, a nie stosunkiem cywilnoprawnym. Natomiast wydana przezeń

opinia to materiał urzędowy, tym samym powierzenie tej roli procesowej nie może więc być przedmiotem prawnie skutecznej umowy cywilnoprawnej. Zgodnie zaś z treścią art. 6 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

Warunkiem zaliczenia do kręgu osób nie będących podatnikami VAT jest, aby ich przychody były wynagrodzeniem. W przypadku biegłych sądowych tak stanowią ustawy i przepisy wykonawcze do tych ustaw. W świetle tychże uregulowań za spełnienie nałożonych nań obowiązków biegły sądowy ma prawo żądać wynagrodzenia (art. 288 Kodeksu postępowania cywilnego, art. 9 ust. 1 dekretu z dnia 26 października 1950 r. o należnościach świadków, biegłych i stron w postępowaniu sądowym - Dz.U. z 1950 r. Nr 49, poz. 445 oraz § 2 rozporządzenia ministra sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 1975 r. w sprawie kosztów przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych w postępowaniu sądowym - Dz.U. z 1975 r. Nr 46, poz. 254 ze zm.).

O wysokości wynagrodzenia, jakie w danej sprawie zostanie przyznane biegłemu przesądza organ procesowy w trybie opisanym w art. 15 ust. 1 wyżej powołanego rozporządzenia. Organ procesowy kieruje się przy tym nie tylko żądaniem biegłego, ale i kryteriami wymienionymi w tychże przepisach oraz taryfikatorami, stawkami i zasadami kalkulacji określonymi przez Ministra Sprawiedliwości.

Drugim z warunków jest, aby owe prawne więzy regulowały także warunki wykonywania czynności i odpowiedzialność zlecającego. W przypadku opiniowania przez biegłych tak jest niewątpliwie, albowiem organ procesowy nie jest partnerem, lecz ma pozycję władczą, która przejawia się m.in. w tym, że:

- organ procesowy nakłada ten obowiązek na przez siebie wybraną osobę (art. 193 Kodeksu postępowania karnego, art. 278 Kodeksu postępowania cywilnego);
 - Kodeks postępowania karnego nie przewiduje możliwości uchylenia się od pełnienia tego obowiązku, chyba że zaistniałyby kodeksowe przesłanki wyłączenia;
 - organ procesowy oznacza przedmiot i zakres ekspertyzy (art. 194 pkt 2 Kpk) oraz termin jej złożenia;
 - organ procesowy decyduje o formie opinii (art. 278 § 3 Kpc, art. 200 § 1 Kpk), jeżeli wydano pisemną opinię organ procesowy może nakazać biegłemu stawiennictwo celem przesłuchania do czego biegły musi się podporządkować i pozostawać do dyspozycji organu (art. 286 Kpc, art. 200 § 3 Kpk);
- organ procesowy nie tylko oznacza i dostarcza biegłemu przedmiot badań, ale i decyduje czy i ile pozostałego materiału dowodowego może poznać biegły (art. 284 Kpc, art. 198 § 1 Kpk) oraz czy niektóre badania biegły mógł

przeprowadzić (art. 203 § 2 Kpk). Zastosowania niektórych metod może zabronić (np. dla zachowania dowodu rzeczowego w stanie nienaruszonym). I sądy z tych uregulowań korzystają w całej rozciągłości, o ile tylko uznają to za stosowne. Za przykład mogą posłużyć ekspertyzy pismoznawcze, które sądy często nakazują wykonać metodą grafometryczną. W sprawie o tzw. pacyfikację KWK „Wujek” sąd w postanowieniu nakazał przeprowadzić badania „Dziennika Sztabowego” operacji - z wyłączeniem metod niszczących. W innym postanowieniu - w tejże samej sprawie - nakazał „Dziennik ...” przebadac metodą chromatografii cienkowarstwowej. Często też sądy cedują na biegłych kompletowanie materiału badawczego; a nawet nakazują biegłym wzywaniem stron celem pobrania materiału porównawczego - w miejscu i czasie oznaczonym przez biegłego;

organ procesowy aktywnie uczestniczy w opiniowaniu, decydując o ewentualnej wspólnocie badań i kompleksowości opiniowania (art. 193 § 3 Kpk), jeżeli uzna to za stosowne, to może w badaniach uczestniczyć (art. 198 § 2 Kpk), a w niektórych uczestniczyć musi (art. 209 Kpk). W przypadku pewnych typów ekspertyz może skutecznie zastąpić biegłego (art. 254 § 1 Kpc). Jak więc z tego wynika między poznawczymi, a niekiedy i organizacyjnymi czynnościami organu procesowego i czynnościami biegłego istnieje swoista tożsamość;

- biegły to tylko rola procesowa, dla organu procesowego to „nikt więcej jak tylko narzędzie poznania”, po które prawo nakazuje organowi sięgnąć zawsze ilekroć poznawana okoliczność wymaga wiadomości specjalnych. Poznanie biegłego jest poznaniem organu procesowego. W roli biegłego bowiem wystąpić można tylko w postępowaniu i tylko na rzecz organu procesowego. Nawet osoba wpisana na listę biegłych - jeżeli czynności dokonuje poza postępowaniem, np. na użytek stron - nie ma prawa posługiwać się mianem biegłego, a gdyby tak uczyniła, zostanie pociągnięta do odpowiedzialności;
- organ procesowy jest jedynym dysponentem opinii złożonej przez biegłego: poddaje kontroli proces opiniowania (dla ustalenia czy było zupełne, a produkt jest jasny) dokonując tzw. oceny jednostkowej, kierując się zasadami prawidłowego rozumowania, swą wiedzą i doświadczeniem życiowym uznaje daną opinię za dowód. W toku finalnej oceny dowodów (odpowiednio do przypisanej jej relewancji) przyznaje opinii moc perswazyjną czyniąc ostateczne ustalenia. Skutki procesowe - oraz wobec ewentualnych osób trzecich - rodzi więc nie samo wydanie opinii, lecz decyzja procesowa (organu procesowego), uznająca opinię lub jej nie uznająca;

biegły - podobnie jak świadek - odpowiada za niesubordynację wobec organu (art. 287 Kpc) oraz za niedochowanie wymogu tzw. moralnej prawdziwości opiniowania (art. 233 § 4 Kk). Powinnością biegłego jest stosować się do

wskazówek i żądań organu procesowego. Organ procesowy ponosi wobec biegłego odpowiedzialność wynikającą z uregulowań procesowych, a także wynikającą ze wspomnianego dekretu o należnościach świadków, biegłych i stron w postępowaniu sądowym. Biegły sądowy nie jest samoistnym bytem procesowym, lecz tylko narzędziem, którego używa organ procesowy dla poznania pewnego materiału dowodowego. Innymi słowy: dla organu procesowego biegły jest tym, czym mikroskop dla biegłego. Stanowisko głoszące, że biegły to pomocnik sądu, w polskim orzecznictwie ukształtowało się jeszcze w okresie międzywojennym i nadal jest podtrzymywane. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20.08.1998 r. (sygn. akt II SA 992/98) „biegły sądowy jest tylko organem pomocniczym wymiaru sprawiedliwości w przypadkach wymagających wiadomości specjalnych. Stanowi instytucję sądowego prawa procesowego i może używać tytułu biegłego sądowego tylko sporządzając opinie dla określonego w przepisach kręgu podmiotów. Używanie tytułu biegłego sądowego w innych działaniach jest bezprawne i dyskredytuje daną osobę w stopniu pozwalającym uznać, iż nie daje ona rękojmi należytego wykonywania obowiązków biegłego”.

Analizując powyższe orzeczenie, to biegły sądowy realizując zadania nakazane przez organ procesowy (wobec organu) „... podlega jego kierownictwu i ma obowiązek stosować się do jego wskazówek ...” (art. 430 Kc). Według Sądu Najwyższego nawet w doborze metod i badań specjalistycznych biegły podlega kontroli organu procesowego (post. SN z dnia 25.06.2003 r., sygn. akt IV KK 8/03).

W świetle więc uregulowania zawartego w art. 430 Kc to organ procesowy ponosi odpowiedzialność za szkody poczynione przez biegłego w wykonaniu procesowej decyzji o opiniowaniu. W działalności biegłych nie ma aspektu niepewności co do popytu, konkurencji oraz rezultatu finansowego.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości rozstrzygał, że „samodzielne” prowadzenie działalności gospodarczej, to prowadzenie jej na własny rachunek i własną odpowiedzialność, zarówno w zakresie odpowiedzialności wobec osób trzecich za szkody przy jej prowadzeniu wyrządzone, jak też w zakresie ponoszenia odpowiedzialności z tytułu szeroko rozumianego ryzyka ekonomicznego z tą działalnością związanego, np. co do wyniku finansowego tej działalności (sprawa C-325/85 Komisja Europejska a Królestwo Holandii, C-202/90 *JAYUNTAMIENTO DE SEVILLA a REC AVDADORES de TRIBUTOS de LAS ZONAS PRIMERA y SEGUNDA*). Za „samodzielną” zatem nie będzie mogła być uznana działalność gospodarcza, która wykonywana jest przy wykorzystaniu infrastruktury i organizacji wewnętrznej podmiotu, na rzecz którego jest prowadzona, nie powoduje żadnego

ryzyka ekonomicznego u usługodawcy, a nadto nie powoduje odpowiedzialności wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością, albowiem odpowiedzialność ta ponoszona jest przez usługobiorcę (pracodawcę).

Biegły działający na zlecenie organów procesowych nie ponosi odpowiedzialności za decyzję tych organów opartą o opinię biegłego, gdy następuje decyzja procesowa - okazałaby się błędna, dlatego, że organ ten:

- miał obowiązek dokonania oceny dowodu z biegłego, a także źle wybrał dostarczyciela opinii (culpa in eligendo);
- nie sprawował należytej kontroli albo dokonał błędnej oceny jednostkowej dowodu, na użytek czego organy zostały wyposażone w odpowiednie narzędzia. W efekcie nie posłużenia lub nieprawidłowego posłużenia się tymi narzędziami nie powziął wątpliwości odnośnie wiedzy lub bezstronności biegłego, nie wezwał innych biegłych, źle zinterpretował wnioski, itp. Opinia biegłego podlega swobodnej ocenie organu procesowego tak jak każdy inny dowód;
- dokonał błędnej oceny finalnej opinii, np. błędnie przyjąwszy fałszywe zeznania świadków spośród sprzecznych opinii uznał nie tę, która była trafna, ale tę której wnioski pozostawały w zgodzie z tymi zeznaniami; albo jeżeli za miarodajne uznał stanowisko, za którym opowiedziała się większość z powołanych biegłych, a nie rzeczywiście trafne, mimo że wyrażane przez mniejszość, itp.

O tym, że biegli nie są podatnikami VAT przekonane były urzędy skarbowe i izby skarbowe. Zauważyć należy, że w piśmie z dnia 16.06.2005 r. (PP1/8111-471/PELM-276/04KSz), skierowanym do Wojciecha Olejniczaka, ówczesnego Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Minister Finansów stwierdził, że występujący w postępowaniach sądowych (prokuratorskich) weterynarze nie są podatnikami VAT. Natomiast z pisma Ministra Finansów z dnia 11 lutego 2005 r. (PP3-812-917/2004/AK/3045 PELS) wynika, iż pozostali biegli są podatnikami VAT, gdyż nie spełniają wymogów spisanych w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług.

Stanowisko Ministerstwa Finansów może świadczyć o tym jak niejasna jest treść zaskarżanego przepisu, gdy nawet sam Minister Finansów nie jest w stanie zająć jednolitego stanowiska. Ponadto - dokonując niedozwolonej prawotwórczej wykładni - Minister Finansów nie starał się uwzględnić orzecznictwa sądów oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Z zestawienia odpowiedzi udzielonych przez Ministra Finansów wynika, że kto bada zwierzęta, ten czyni to na odpowiedzialność zlecającego; a kto np. bada ludzi, ten czyni to na odpowiedzialność własną.

O tym, że konstruując przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług ustawodawca naruszył zasadę poprawnej legislacji świadczyć może

także brak uwzględnienia cywilnoprosesowych oraz karnoprosesowych uregulowań dot. odpowiedzialności biegłych, stanowiska doktryny oraz orzecznictwa. Twórcy zaskarżonego przepisu nie mogli wyobrazić sobie konsekwencji swego stanowiska dla orzecznictwa sądowego. Przepis art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej uprawnia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wykładni prawa podatkowego ale jednocześnie nakazuje mu w tych interpretacjach kierować się obowiązującym prawem i orzecznictwem. Minister Finansów wydaną przez siebie interpretacją rozszerzył krąg podatników VAT co narusza art. 217 Konstytucji RP - dążąc do pozyskania dodatkowych środków finansowych dla budżetu państwa.

Analogiczna sytuacja dotyczy występujących przed sądami obrońców działających z urzędu. Ustawodawca nie zauważył, iż VAT powinien być neutralny dla podatników, a to oznacza, że nie powinien obciążać podatników uczestniczących w obrocie towarami i usługami, którzy nie są ich ostatecznymi odbiorcami, gdyż ciężarem tego podatku powinien być obciążony końcowy ich beneficjent, czyli konsument będący ostatnim ogniwem tego obrotu. W przypadku wykonywania działalności gospodarczej w postaci świadczenia pomocy prawnej przez adwokatów bądź radców prawnych, podmioty te są zobowiązane do wystawienia faktury VAT stwierdzającej świadczenie usługi, która zawiera informacje o stawce i kwocie podatku oraz kwocie należności z tytułu wykonanej usługi. W przypadku świadczenia pomocy prawnej z urzędu zachodzi sytuacja odwrotna, gdyż sądy określają kwotę netto wartości wykonanej usługi, a tym samym ciężar poniesienia podatku przerzucony jest w całości na usługodawcę (adwokata, radcę prawnego), który z kolei jest zobowiązany do wystawienia faktury VAT na kwotę brutto. Sądy będące niejako odbiorcą usługi oraz zwracające koszty nieopłaconej pomocy prawnej, jako nie mające statusu podatnika VAT, nie chcą pokrywać podatku VAT i w ten sposób przerzucają go na adwokatów, którzy nie są ostatnim ogniwem obrotu, i to oni podatek VAT powinni przerzucić w cenie wykonanej usługi na jej odbiorcę. Jest to sprzeczne z zasadą neutralności tego podatku dla podatników.

Przyjęcie sytuacji, w której sądy w przyznanym wynagrodzeniu uwzględniałyby podatek VAT prowadziłyby do absurdu, gdyż organy wymiaru sprawiedliwości zaliczone są do sektora finansów publicznych, zgodnie z treścią art. 5 pkt 1 ustawy o finansach publicznych, a tym samym nie są podatnikami VAT uprawnionymi do potrącania kwoty podatku naliczonego od należnego.

Przepis art. 98 § 3 Kodeksu postępowania cywilnego stanowi, iż do niezbędnych kosztów strony reprezentowanej przez obrońcę zalicza się wynagrodzenie, jednak nie niższe niż stawki opłat określone w przepisach (tj. w rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa

kosztów nieopłaconej pomocy prawnej z urzędu - Dz.U. z 2002 r. Nr 163, poz. 1348) i wydatki jednego adwokata, koszty sądowe i nakazanego przez sąd osobistego stawiennictwa strony.

Adwokaci oraz radcowie prawni udzielający pomocy prawnej z urzędu nie działają z wolnego wyboru, a tym samym nie mają możliwości ustalenia ceny świadczonej usługi, a w związku z tym pobraniem kwoty zawierającej wynagrodzenie oraz podatek.

Jeżeli więc adwokat działający z urzędu pobiera zasądzone przez sąd wynagrodzenie, to aktualnie powinien mieć na względzie, iż jest to kwota łączna z podatkiem. Analogicznie do sytuacji, gdy adwokat działa z wolnego wyboru i ustala z klientem cenę usługi, która jest zawsze kwotą brutto zawierającą wynagrodzenie adwokata oraz VAT.

Semantycznie niedookreślenie oraz niejasność art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług jest powodem rozbieżnych interpretacji oraz stwarzaniem sytuacji, dla których nie można jednoznacznie stwierdzić, czy świadczenie nieodpłatnej pomocy prawnej z urzędu przez adwokatów oraz radców prawnych podpada pod treść tego przepisu. Natomiast interpretacja Ministra Finansów nie może być podstawą tegoż opodatkowania, gdyż stoi to w sprzeczności ze wzorcem zawartym w art. 217 oraz art. 87 Konstytucji RP, gdyż tylko i wyłącznie wymienione w tych przepisach akty mogą być źródłami prawa. Ponadto na tle zaskarżanego przepisu pojawia się problem nierównego traktowania adwokatów świadczących usługi prawne z urzędu, gdyż obrońcy działający z urzędu są pozbawieni możliwości przerzucenia kwoty podatku VAT na odbiorcę usługi, w przeciwieństwie do obrońców działających z wolnego wyboru oraz warunkach niepewności co do popytu oraz konkurencji podjętej działalności.

Rzecznik Praw Obywatelskich reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie niedopuszczalnego poziomu niejasności przepisu prawa stanowi podstawę do stwierdzenia naruszenia art. 2 Konstytucji RP.

Z tych wszystkich względów złożenie niniejszego wniosku mającego na celu kontrolę zaskarżonego przepisu ustawy o podatku od towarów i usług uznałem za niezbędne.

/-/ Andrzej Zoll