

Mariusz Bogusz

Problem podatku VAT od wynagrodzenia adwokata za udzielenie pomocy prawnej z urzędu

Palestra 50/5-6(569-570), 115-121

2005

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

WAŻNE DLA PRAKTYKI

ADWOKATURA

Problem podatku VAT od wynagrodzenia adwokata za udzielenie pomocy prawnej z urzędu

Spór o to, czy wynagrodzenie adwokata za udzielenie pomocy prawnej z urzędu podlega, czy też nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w świetle przepisów ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹ (dalej: ustawa o VAT), jest w istocie rzeczą sporem o wykładnię przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 tej ustawy, a ujmując zagadnienie jeszcze ściślej – sporem o rozumienie jednej z określonych w tym przepisie przesłanek zwolnienia od podatku VAT.

Na gruncie ogólnych przepisów ustawy o VAT, określających podmiotowe i przedmiotowe przesłanki opodatkowania tym podatkiem (art. 5 ust. 1 pkt 1, art. 8, art. 15 ust. 1 i 2), usługi prawnicze świadczone przez adwokatów są bowiem objęte podatkiem od towarów i usług.

Funkcją przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT jest natomiast wyłączenie z klasy usług objętych opodatkowaniem jako tzw. samodzielna działalność gospodarcza (do której to samodzielnej działalności zalicza się także wykonywanie wolnych zawodów – zob. art. 15 ust. 2 ustawy o VAT) pewnej grupy czynności charakteryzujących się szczególnymi cechami. Zaliczenie danej czynności do tej grupy powoduje, iż jest ona wyłączona z opodatkowania.

Stosownie do treści przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r., za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą nie uznawano czynności „(...) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2–8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności”. Cytowany przepis umożliwił zatem rekonstrukcję następujących przesłanek, których wy-

¹ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

stąpienie w warunkach koniunkcji powodowało wyłączenie danej czynności od opodatkowania:

1) czynność musiała być tego rodzaju, iż przychody z niej uzyskane podlegały kwalifikacji do przychodów ze źródeł, o których mowa w art. 13 pkt 2–8 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,

2) między zlecającym wykonanie czynności a wykonującym zlecane czynności musiały istnieć „prawne więzy” tworzące stosunek prawny między tymi dwoma podmiotami,

3) z treści stosunku prawnego musiały wynikać „warunki wykonywania czynności”,

4) z treści stosunku prawnego musiała wynikać „wynagrodzenie”,

5) z treści stosunku prawnego musiała również wynikać „odpowiedzialność zlecającego wykonanie tych czynności”.

Nie budzi wątpliwości pogląd, że czynności wykonywane przez adwokatów w ramach świadczenia pomocy prawnej z urzędu spełniały przesłanki określone wyżej w punktach od 1 do 4.

Przychody z tytułu świadczenia pomocy prawnej z urzędu podlegały bowiem kwalifikacji do źródła przychodów, o którym mowa w przepisie art. 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. do przychodów osób fizycznych z tytułu wykonania przez nie czynności zleconych na podstawie właściwych przepisów przez sąd (przesłanka określona w pkt 1). Między sądem a adwokatem wyznaczonym do świadczenia pomocy prawnej z urzędu² powstawał wyznaczony przepisami prawa stosunek prawny, z którego wynikały dla jego stron określone uprawnienia i obowiązki (przesłanka określona w pkt 2). Przepisy prawa (kształtujące treść stosunku prawnego) określały warunki wykonywania przez adwokata czynności w ramach świadczenia pomocy prawnej z urzędu (chodzi tutaj w szczególności o przepisy ustaw procesowych – karnej i cywilnej oraz prawa o adwokaturze), jak również wynagrodzenie adwokata za wykonywanie tych czynności (przesłanki określone w pkt 3 i 4).

Spór dotyczył natomiast przesłanki określonej w punkcie 5, a mianowicie kwestii, czy ze stosunku prawnego między sądem a adwokatem świadczącym pomoc prawną z urzędu wynikała „odpowiedzialność” sądu (Skarbu Państwa) jako podmiotu „zlecającego wykonanie czynności”.

Gdy chodzi o kierunek rozstrzygnięcia tego zagadnienia, to reprezentowane były dwa stanowiska.

Zgodnie z pierwszym z nich, pojęcie „odpowiedzialności zlecającego wykonanie czynności” obejmowało swoim zakresem wyłącznie przypadki, w których zlecająca ponosił odpowiedzialność za działania (czynności) zleceńbiorczy; w tym ujęciu opodatkowaniu podatkiem VAT nie podlegały tylko takie czynności, które były

² Zob. m.in. art. 81 k.p.k. oraz art. 117 k.p.c.

wykonywane przez zleceniobiorcę w warunkach odpowiedzialności zleceniodawcy za wykonanie tych czynności wobec osób trzecich oraz na jego (zleceniodawcy) ryzyko. Konsekwencją przyjęcia takiego sposobu rozumienia pojęcia „odpowiedzialności zlecającego” był wniosek, że czynności wykonywane przez adwokata świadczącego pomoc prawną z urzędu nie należały do katalogu czynności wyłączonych z opodatkowania na podstawie przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, ponieważ sąd (Skarb Państwa) nie ponosił wobec osób trzecich odpowiedzialności za działania adwokata. W efekcie czynności adwokata w ramach świadczenia pomocy prawnej z urzędu miały podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

Zgodnie natomiast z drugim stanowiskiem, z treści stosunku prawnego między sądem a adwokatem wynikała „odpowiedzialność” sądu jako podmiotu „zlecającego wykonanie czynności”, co powodowało, że czynności adwokata świadczącego pomoc prawną z urzędu były wyłączone z opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Za prawidłowe uznać należy drugie stanowisko, a przemawiają za tym następujące argumenty.

Po pierwsze. Przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r.) formułował jako przesłankę wyłączenia z opodatkowania wymaganie, by ze stosunku prawnego między zleceniodawcą a zleceniobiorcą wynikała „odpowiedzialność zlecającego wykonanie czynności”. Z przepisu tego nie wynikało, o jakiego rodzaju odpowiedzialność chodzi, ani też wobec kogo. Przepis ten nie zawężył więc pojęcia odpowiedzialności jedynie do odpowiedzialności określonego rodzaju, ani też nie zawężył zakresu tego pojęcia jedynie do odpowiedzialności zlecającego wykonanie czynności wobec osób trzecich. W zakresie pojęcia „odpowiedzialności zlecającego wykonanie czynności” w rozumieniu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT mieściła się zatem również jego odpowiedzialność wobec drugiej strony stosunku prawnego, tj. osoby fizycznej wykonującej czynności. Nie ulega zaś wątpliwości, że tak rozumiana odpowiedzialność sądu (Skarbu Państwa) wobec adwokata świadczącego na jego zlecenie pomoc prawną z urzędu istniała (choćby w zakresie zapłaty wynagrodzenia – zob. art. 29 ustawy z 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze³).

Po drugie. Przyjęcie poglądu przedstawionego wyżej jako stanowisko pierwsze, a mianowicie, że wyłączenie czynności z opodatkowania podatkiem VAT przewidziane w przepisie art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT miało miejsce jedynie wówczas, gdy zlecający wykonanie czynności ponosił odpowiedzialność za wykonanie tych czynności wobec osób trzecich, nie znajduje oparcia w treści przepisu i prowadziłoby do ustanowienia pozaustawowych (nieprzewidzianych w ustawie) przesłanek skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Tego rodzaju prawotwórcza wykładnia jest w demokratycznym państwie prawnym niedopuszczalna, zwłaszcza na gruncie przepisów podatkowych (zob. m.in. wyrok Sądu Najwyższego – Izba Admi-

³ Tekst jedn. Dz.U. z 2002 r. Nr 123, poz. 1058 ze zm.

nistracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych z 12 lipca 2000 r., III RN 207/99⁴ oraz uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 czerwca 2003 r., FPS 2/2003⁵).

Po trzecie. Przedstawionych argumentów nie podważa bynajmniej treść VI dyrektywy Rady z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) [*Sixth Council Directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment (77/388/EEC)*].

Wypada bowiem przypomnieć, że uchwalenie ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług miało na celu dostosowanie polskich przepisów o podatku od towarów i usług do VI dyrektywy – w związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej. Stanowisko przedstawione wyżej jako pierwsze nawiązuje do treści art. 4 ust. 1 i 4 dyrektywy. Stosownie do treści art. 4 ust. 1 dyrektywy, „«Podatnikiem» jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności”⁶ („*Taxable person*» shall mean any person who independently carries out in any place any economic activity specified in paragraph 2, whatever the purpose or results of that activity”⁷). Z kolei zgodnie z art. 4 ust. 4 dyrektywy, „Użycie słowa «samodzielnie» w ust. 1, wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więzy między pracodawcą a pracownikiem co do warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy” („*The use of the word «independently» in paragraph 1 shall exclude employed and other persons from the tax in so far as they are bound to an employer by a contract of employment or by any other legal ties creating the relationship of employer and employee as regards working conditions, remuneration and the employer’s liability*”).

VI dyrektywa wyłącza więc z opodatkowania podatkiem VAT czynności wykonywane w ramach stosunku pracy lub stosunków prawnych o podobnym charakterze. Do cech konstytutywnych stosunku pracy należy zaś m.in. świadczenie przez pracownika pracy w warunkach podporządkowania oraz odpowiedzialność pracodawcy za działania pracownika wobec osób trzecich. Z tego względu zwolennicy stanowiska określonego wyżej jako pierwsze interpretowali pojęcie „odpowiedzialności zlecającego wykonanie czynności”, użyte w art. 15 ust. 3 pkt 3 polskiej usta-

⁴ OSNAPIUS 2001, z. 4, poz. 102.

⁵ ONSA 2003, z. 4, poz. 118.

⁶ Tłumaczenie VI dyrektywy Rady w języku polskim jest dostępne na stronie internetowej Urzędu Komitetu Integracji Europejskiej – <http://www1.ukie.gov.pl/dtc.nsf>.

⁷ Tekst VI dyrektywy Rady w języku angielskim cytowany na podstawie programu *Lex Polonica* – wersja kwiecień 2005.

wy o VAT, w sposób odpowiadający treści dyrektywy, a mianowicie w kierunku zwiężającym, rozumiejąc to pojęcie jako „odpowiedzialność zlecającego wykonanie czynności za działania wykonawcy wobec osób trzecich”.

Tego rodzaju zabieg interpretacyjny, rozszerzający z korzyścią dla państwa zakres obowiązku podatkowego, jest jednak niedopuszczalny z uwagi na konstrukcję dyrektywy jako źródła prawa wspólnotowego. Stosownie bowiem do treści art. 249 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską⁸ [*The Treaty establishing the European Community (O.J.C.1997.340.173)*], „Dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków” („*A directive shall be binding, as to the result to be achieved, upon each Member State to which it is addressed, but shall leave to the national authorities the choice of form and methods*”). Dyrektywa jako źródło prawa wspólnotowego charakteryzuje się więc tym, że jest ona bezpośrednio skierowana do państw członkowskich, natomiast nie jest bezpośrednio skierowana do osób fizycznych i prawnych. Dla tych osób treść dyrektywy powinna być wiążąca dopiero po włączeniu (przetransponowaniu) jej do krajowego systemu prawnego⁹. Praktyka Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości wprowadziła wprawdzie wyjątki od tej zasady, dopuszczając – w ograniczonym zakresie – bezpośrednią skuteczność dyrektyw w wewnętrznym porządku prawnym państw członkowskich, jednakże wyłącznie na korzyść obywatela¹⁰. Obywatel (osoba fizyczna lub prawna) może bowiem – pod pewnymi warunkami – wywodzić swoje prawa wobec państwa z jasnych i bezwarunkowych przepisów dyrektywy, natomiast przepisy dyrektywy nie działają w sposób odwrotny, tj. na korzyść państwa i na niekorzyść obywatela; państwo – jak wynika z orzecznictwa Trybunału – nie może odnosić korzyści z tytułu niewdrożenia lub nienależytego wdrożenia dyrektywy, a w szczególności powoływać się na niewdrożoną lub nienależycie wdrożoną dyrektywę dla uzasadnienia obowiązków obywatela wobec państwa¹¹.

Przynależność państwa do Unii Europejskiej niewątpliwie implikuje konieczność dokonywania wykładni prawa krajowego w sposób możliwie najpełniej realizujący treść dyrektywy. Wykładnia ta nie może jednak prowadzić do ustanawiania dla obywateli nowych obowiązków ponad te, które zostały wprost i wyraźnie sformułowane w przepisach prawa krajowego¹².

Zatem nawet jeśli przepisy prawa krajowego (art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT) określiły zakres zwolnienia podatkowego zbyt szeroko w stosunku do treści dyrek-

⁸ Dz.U. Nr 90, poz. 864 – załącznik; aktualny art. 249 Traktatu był, wg wcześniejszej numeracji (tj. przed ustaleniem tekstu jednolitego Traktatu), oznaczony numerem 189.

⁹ F. Emmert (w.): F. Emmert, M. Morawiecki, *Prawo europejskie*, Warszawa–Wrocław 1999, s. 133.

¹⁰ Bliżej na ten temat zob. F. Emmert, *op. cit.*, s. 134–139.

¹¹ *Op. cit.*, s. 135.

¹² Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Zlecenie nadal bez VAT*, „Rzeczpospolita” z 3 czerwca 2004 r., s. F7.

tywy (art. 4 ust. 1 i 4 VI dyrektywy), to właśnie te przepisy (a nie dyrektywa) miały dla obywateli charakter wiążący.

Należy także zauważyć, że zgodnie z przepisem art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, podatek (w analizowanym przypadku podatek VAT) może być nałożony wyłącznie ustawą. Podatek nie może być natomiast nałożony aktem prawotwórczej wykładni, niemającym oparcia w przepisach ustawy. Wykładnia przepisów podatkowych nie może również prowadzić do korygowania ewentualnych błędów ustawodawczych przez rozszerzenie zakresu obowiązku podatkowego (zob. m.in. uchwałę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 listopada 2003 r., FPS 9/2003¹³ oraz wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 czerwca 2004 r., FSK 198/04¹⁴).

Po czwarte. Ustawą z 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹⁵ dokonano m.in. nowelizacji przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT (zob. art. 1 pkt 6 lit. a *tiret* drugie ustawy nowelizującej)¹⁶. Zmiana – w zakresie mającym znaczenie dla niniejszych rozważań – polega na zastąpieniu analizowanej przesłanki wyłączenia danej czynności z opodatkowania, tj. przesłanki „odpowiedzialności zlecającego wykonanie czynności” przesłanką „odpowiedzialności zlecającego wykonanie czynności wobec osób trzecich”. Gdyby zatem na gruncie przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r. przesłanką wyłączenia danej czynności z opodatkowania była odpowiedzialność zlecającego wykonanie tej czynności wobec osób trzecich, nowelizacja byłaby zbędna. Sam fakt dokonania nowelizacji świadczy więc o tym, że przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT w dotychczasowym (sprzed nowelizacji) brzmieniu nie formułował owej dodatkowej przesłanki wyłączenia danej czynności z opodatkowania w postaci odpowiedzialności zleceniodawcy wobec osób trzecich. Takie znaczenie przepis ten uzyskał dopiero w wyniku nowelizacji; nowelizacja ta nie miała bowiem charakteru „dookreślającego”, lecz charakter normatywny (nadała przepisowi nową treść).

¹³ ONSA 2004, z. 2, poz. 45.

¹⁴ ONSAiWSA 2005, z. 1, poz. 16.

¹⁵ Dz.U. Nr 90, poz. 756.

¹⁶ W wyniku nowelizacji przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT uzyskał – od 1 czerwca 2005 r. – następujące brzmienie: „3. Za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą (...) nie uznaje się czynności (...) 3) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2–9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich”.

Reasumując należy stwierdzić, że czynności adwokatów polegające na świadczeniu pomocy prawnej z urzędu były pod rządem ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r. wyłączone od opodatkowania na podstawie przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT. Wyłączenie to dotyczyło czynności, za które wynagrodzenie wypłacał Skarb Państwa, natomiast nie dotyczyło wynagrodzeń zasądzonych od przeciwnika procesowego, który przegrał sprawę i przez niego pokrytych. W takim bowiem przypadku nie zachodziła, będąca warunkiem zwolnienia, odpowiedzialność sądu (Skarbu Państwa) za zapłatę tego wynagrodzenia adwokatowi¹⁷.

Natomiast od dnia 1 czerwca 2005 r. – wobec zmiany treści przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT dokonanej nowelą z 21 kwietnia 2005 r. – czynności adwokatów polegające na świadczeniu pomocy prawnej z urzędu podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT.

Mariusz Bogusz

¹⁷ Wynagrodzenie za czynności adwokata z urzędu przyznane przez sąd i pokrywane przez Skarb Państwa w trybie § 21 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz.U. Nr 163, poz. 1348 ze zm.), tj. po wykazaniu bezskuteczności egzekucji prowadzonej wobec przeciwnika procesowego, który przegrał sprawę cywilną i od którego koszty te zostały pierwotnie zasądzone, było natomiast objęte zwolnieniem od podatku VAT (ponieważ odpowiedzialność za zapłatę wynagrodzenia ponosił w tym przypadku Skarb Państwa).

Co adwokaci czynić powinni?

Ciekawe czasy zmuszają do zastanowienia. Starożytni myśliciele formułowali tę myśl między innymi w pytaniu: Co Grecy czynić powinni? Adwokatura przeżywa czas, w ocenie jednych dramatyczny, w oczach innych tylko ciekawy. Co zatem adwokaci czynić powinni?

Obowiązująca obecnie ustawa – Prawo o adwokaturze z 1982 r. była uchwalana w odmiennych od dzisiejszych warunkach ustrojowych i politycznych. Dlatego też nie może ona w pełni odpowiadać standardom demokratycznego państwa prawnego w ujęciu Konstytucji z 1997 r. i zobowiązań wynikających z członkostwa w Unii Europejskiej. Słabość tę wykazał m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 lutego 2004 r., uznający za niezgodne z Konstytucją niektóre wyrażone w ustawie normy dotyczące konkursu na aplikację adwokacką. Rozwiązania zawarte w ustawie z 1982 r. stanowiły w ówczesnych warunkach ustrojowych istotną gwarancję zachowania charakteru zawodu adwokata jako wolnego zawodu i niezależności politycznej adwokatury. Paradoksalnie, w warunkach demokracji, te same rozwiązania mogą stać w sprzeczności z zasadami demokratycznego