

Adam Bartosiewicz, Ryszard Kubacki

Pomoc prawna z urzędu a VAT

Palestra 50/1-2(565-566), 45-54

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.

POMOC PRAWNA Z URZĘDU A VAT

Jedną z poważniejszych zmian związanych z przystąpieniem Polski do Wspólnot Europejskich była zmiana przepisów dotyczących podatku od towarów i usług. Zmiana ta była głęboką zmianą systemową. Zmieniły się bowiem nie tylko przepisy prawne dotyczące VAT, ale istotnym zmianom uległa filozofia i system tego podatku. W szczególności – zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania – o wiele szerszy jest zakres opodatkowania – zarówno pod względem przedmiotowym, jak i podmiotowym. Niektóre z tych zmian dotyczyć mogą także adwokatów oraz radców prawnych. Z sygnałów docierających ze środowiska wynika, że coraz powszechniejsze zaczyna być pytanie o ewentualne opodatkowanie podatkiem VAT czynności świadczenia pomocy prawnej z urzędu na zlecenie stosownych organów, czy to w procedurze cywilnej, czy to karnej. Niepewność w tym zakresie pogłębia fakt, że różne organa podatkowe zajmują diametralnie odmienne stanowiska w tym zakresie: wedle niektórych z nich świadczenie pomocy prawnej podlega VAT ze stawką 22% (tak np. Naczelnik I US w Katowicach w piśmie z 16 lipca 2004 r., znak PPI/443-72/04; Naczelnik US w Parczewie w piśmie z 4 października 2004 r., znak PP-448-22 /2004), zaś wedle innych – jest to czynność wyłączona z systemu VAT (z kolei tak: Naczelnik US w Suwałkach w piśmie z 29 listopada 2004 r., znak US.IV-443/120/04; Dyrektor w piśmie z 28 lipca 2004 r., znak PI/005-917/04/CIP/01).

Dla porządku przypomnieć należy, że w postępowaniu karnym obrońcę z urzędu wyznacza prezes sądu na wniosek oskarżonego, który nie ma obrońcy z wyboru, a w sposób należyty wykaże, że nie jest w stanie ponieść kosztów obrony bez uszczerbku dla niezbędnego utrzymania siebie i rodziny, a także w sytuacji gdy zachodzi przypadek tzw. obligatoryjnej obrony.

Z kolei w postępowaniu toczącym się na podstawie przepisów kodeksu postępowania cywilnego strona zwolniona przez sąd od kosztów sądowych w całości lub części ma prawo zgłosić wniosek o ustanowienie dla niej adwokata lub radcy prawnego.

Koszty pomocy prawnej świadczonej z urzędu w zależności od konkretnych okoliczności faktycznych będą pokrywane przez stronę przegrywającą proces, bądź też w razie jej nieopłacenia – ponoszone będą przez Skarb Państwa. Kwestie te regulują przepisy rozporządzeń Ministra Sprawiedliwości odpowiednio:

– z 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz.U. 2002, Nr 163, poz. 1349 ze zm.),

– 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. 2002, Nr 163, poz. 1348 ze zm.).

Rozważając problem ewentualnego opodatkowania czynności polegających na świadczeniu pomocy prawnej (obrony) z urzędu rozważyć należy, czy występują przedmiotowe oraz podmiotowe przesłanki opodatkowania. W przypadku bowiem każdej czynności jej opodatkowanie podatkiem od towarów i usług nastąpi tylko wówczas, gdy czynność ta jest wymieniona jako czynność podlegająca opodatkowaniu (aspekt przedmiotowy), a jednocześnie została wykonana przez podmiot działający dla tej czynności w charakterze podatnika (aspekt podmiotowy). Powyższą zasadę wprost wyrażają przepisy VI Dyrektywy VAT¹, które stanowią, że opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług wykonywane przez podatnika działającego w tym charakterze² (ang. *acting as such*). Należy bowiem odróżnić dwie sfery działania każdego podmiotu – działanie w charakterze podatnika oraz w innym charakterze. Rozróżnienie to ma istotną rolę, zwłaszcza w przypadku podmiotów będących osobami fizycznymi. W ich przypadku bowiem stosunkowo duży może być margines działania nie w charakterze podatnika przy wykonywaniu czynności, które przedmiotowo podlegają podatkowi.

W tym kontekście zauważyć należy, że świadczenie pomocy prawnej z urzędu na zlecenie prezesa sądu (bądź odpowiednio sądu) może być uznane za świadczenie usługi w rozumieniu przepisów ustawy VAT. Zgodnie bowiem z przepisem art. 7 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Podkreślić przy tym należy, że stosunki, jakie leżą u podstaw, są przyczyną³ wykonania danego świadczenia i nie mają znaczenia w kwestii objęcia czynności zakresem przedmiotowym VAT. Nie ma także znaczenia, że świadczenie dokonywane jest w wykonaniu nakazu prawa, czy też organu władzy publicznej. W myśl przepisu art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy VAT, świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa również stanowi świadczenie usług w rozumieniu ustawy VAT. Zatem zespół czynności składa-

¹ VI Dyrektywa Rady 77/388/EEC z 18 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

² Wyjątkowo tylko import towarów podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, kto go dokonuje.

³ W tym wypadku oczywiście nie w rozumieniu cywilnoprawnej *causae*.

jących się na świadczenie pomocy prawnej z urzędu będzie stanowił świadczenie usługi w rozumieniu przepisów VAT.

Opodatkowaniu zasadniczo podlegają wyłącznie czynności wykonywane odpłatnie, za wynagrodzeniem. Należy tutaj wskazać, że przepisy VAT – co jest zgodne z filozofią regulacji wspólnotowych w tym zakresie – abstrahują od konstrukcji i mechanizmów cywilnoprawnych. Powoduje to, że na ich gruncie można uznać zwrot kosztów świadczenia pomocy prawnej (czy to od strony przegrywającej, czy to ponoszonych przez Skarb Państwa) za wynagrodzenie. Przesądza to o uznaniu na gruncie VAT świadczenia pomocy prawnej z urzędu za odpłatną usługę. Spełnione są zatem przedmiotowe przesłanki opodatkowania.

Znacznie więcej wątpliwości powstaje, jeśli rozważać wypełnienie podmiotowych przesłanek opodatkowania. Status bycia podatnikiem VAT związany jest z samodzielnym prowadzeniem działalności gospodarczej. Od razu wskazać trzeba, że chodzi tutaj zarówno o działalność gospodarczą, jak i jej samodzielność w rozumieniu przepisów VAT.

Przychody adwokatów (radców prawnych) pochodzące z wykonywania zadań i prac zleconych im przez sąd pochodzą ze źródła przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 oraz w art. 13 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tzn. z działalności wykonywanej osobiście. Przepis art. 13 pkt 6 *in principio* u.p.d.o.f. stanowi bowiem, że za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym. Adwokat z urzędu wykonuje właśnie czynności zlecone przez prezesa danego sądu (w postępowaniu karnym), czy też przez sąd (w postępowaniu cywilnym). Są one wykonywane osobiście. Nie ma zatem wątpliwości, że są to przychody z działalności wykonywanej osobiście. Podobne stanowisko prezentowało również Ministerstwo Finansów w piśmie z 4 września 2002 r., znak PB5/KD-033-317-2122/02 (publ. Biuletyn Skarbowy 2002/5/14), stanowiącym tzw. interpretację urzędową, w którym stwierdzono m.in. *W świetle powyższego, przychody adwokatów z tytułu świadczenia z urzędu, na zlecenie sądu, pomocy prawnej, należy kwalifikować do przychodów, o których mowa w powołanym wyżej art. 13 pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.*

Taka kwalifikacja powyższych przychodów na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych nie ma zasadniczego znaczenia dla możliwości uznania adwokata (radcy prawnego) świadczącego pomoc prawną z urzędu za prowadzącego w tym zakresie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy VAT (ma to natomiast znaczenie – o czym poniżej – dla rozstrzygnięcia o samodzielności takiej działalności). Ustawa VAT zawiera bowiem własną – używaną na jej potrzeby – definicję działalności gospodarczej. Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 2 ustawy VAT, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub

usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. Nie ma zatem przeszkód, aby uznawać czynności adwokatów (radców prawnych) wykonywane w ramach świadczenia pomocy prawnej z urzędu za działalność gospodarczą w rozumieniu VAT.

Nie oznacza to wszakże, że wykonując taką działalność gospodarczą adwokat (radca prawny) staje się podatnikiem VAT. Ku temu bowiem konieczne jest jeszcze samodzielne prowadzenie takiej działalności. Przesłankę samodzielności wykonywania działalności gospodarczej ustawa VAT również definiuje dla swoich potrzeb zupełnie odrębnie i specyficznie. Przyjęto tutaj koncepcję definicji negatywnej, określając, jakie konfiguracje prawno-faktyczne wykluczają uznanie danej aktywności za samodzielną. Zgodnie bowiem z przepisem art. 15 ust. 3 ustawy VAT nie są wykonywane samodzielnie czynności:

1) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1–6 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – chodzi więc o przychody ze stosunku pracy i pokrewnych,

2) które wykonywane są przez osobę fizyczną na podstawie umowy agencyjnej, umowy zlecenia lub innej umowy o świadczenie usług, do której zgodnie z kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące umowy zlecenia albo umowy o dzieło, jeżeli umowę taką zawarła z pracodawcą, z którym pozostaje w stosunku pracy, lub jeżeli w ramach takiej umowy wykonuje pracę na rzecz pracodawcy, z którym pozostaje w stosunku pracy,

3) z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2–8 ustawy z 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.

W kontekście tematu decydujące znaczenie ma sposób interpretacji przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT. Problematyczne jest bowiem, czy powyższa regulacja może znajdować zastosowanie do sytuacji adwokata (radcy prawnego) świadczącego pomoc prawną z urzędu.

W szczególności nie jest bowiem jednoznaczne, czy pomiędzy sądem (prezesem sądu) a adwokatem (radcą prawnym) udzielającym pomocy prawnej z urzędu istnieje porozumienie (więzy prawne) co do określenia warunków wykonywania czynności, odpłatności oraz odpowiedzialności za wykonywane czynności (świadczenie pomocy prawnej). Nie ulega bowiem wątpliwości, że więzów prawnych należałoby szukać właśnie pomiędzy adwokatem (radcą prawnym) a odpowiednio

prezesem sądu albo sądem (w zależności od procedury – karnej bądź cywilnej). To właśnie sąd (prezes sądu), a nie reprezentowany (broniony) klient, zleca wykonanie określonych czynności (reprezentowanie odpowiednio oskarżonego, powoda, bądź pozwanego).

Mając na uwadze autonomię pojęciową prawa podatkowego⁴, można uznać, że pomiędzy adwokatem (radcą prawnym) świadczącym pomoc prawną a organem zlecającym mu te czynności istnieją więzy prawne, o których mówi przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT. Ich podstawą jest odpowiednio zarządzenie prezesa sądu czy też postanowienie sądu. Kreuje ono bowiem więzy prawne, o których mowa w ustawie o VAT. Oczywiście sam tylko akt indywidualny kreujący więzy prawne nie wypełnia ich treścią. To następuje na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego dotyczących praw i obowiązków, zasad wynagradzania, zasad działania etc. adwokata (radcy prawnego) świadczącego pomoc prawną z urzędu. Najbardziej problematyczne jest w tym przypadku, czy więzy prawne, którymi związany jest świadczący pomoc prawną z urzędu, określają zasady odpowiedzialności. W tym przypadku trudno jest w ogóle mówić o odpowiedzialności jako takiej, gdyż nie mamy do czynienia ze stosunkiem do końca równoprawnych podmiotów. Zgodnie jednak z zasadą *lege non distinguente* wydaje się, że wystarczające dla spełnienia hipotezy przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT, aby chociaż jedna ze stron związana była jakąkolwiek odpowiedzialnością dowolnego rodzaju. Nie jest konieczne, aby była to odpowiedzialność majątkowa, czy też odpowiedzialność ponoszona na podstawie przepisów prawa cywilnego. Wydaje się, że wystarczające jest w tym przypadku, że świadczący pomoc prawną z urzędu podlegają w tym zakresie odpowiedzialności dyscyplinarnej określonej w przepisach korporacyjnych. Zlecenie czynności świadczenia pomocy prawnej z urzędu następuje na rzecz podmiotu fachowego, którego odpowiedzialność za prawidłowe i zgodne z prawem jej wykonywanie jest uregulowana prawnie. Elementem więzów prawnych pomiędzy sądem (prezesem sądu) a świadczącym pomoc prawną jest zatem także odpowiedzialność tego ostatniego.

Powyższe prowadzi do wniosku, że w przypadku adwokata (radcy prawnego) świadczącego pomoc prawną z urzędu spełnione są przesłanki, o których mowa w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy VAT. To zaś oznaczałoby, że w zakresie czynności świadczenia pomocy prawnej z urzędu adwokat nie prowadzi samodzielnej działalności gospodarczej. Nie jest zatem w zakresie wykonywania tych czynności podatnikiem VAT.

Tak więc z powodu braku podmiotowych przesłanek opodatkowania czynność świadczenia pomocy prawnej z urzędu, mimo że mieści się w zakresie przedmioto-

⁴ Na temat tej koncepcji zobacz np. R. Mastalski, *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 89–90; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Glosa do uchwały NSA z 4 czerwca 2001 r.*, FPS 14/00, Glosa 2004/1, s. 28.

wym opodatkowania, nie może podlegać opodatkowaniu. Sprawa ta oczywiście nie jest jednoznaczna, gdyż przepisy ustawowe regulujące tę kwestię są wyjątkowo – nawet jak na nasze rodzime warunki – zawite, skonstruowane w sposób niechlujny i niejednoznaczne.

Przepisy polskiej ustawy VAT zasadniczo muszą być zgodne z regulacjami zawartymi w unijnych dyrektywach dotyczących podatku od towarów i usług (w tym przede wszystkim z VI Dyrektywą VAT). Jest to bowiem wymóg harmonizacji wspólnotowego systemu podatku od towarów i usług. W związku z tym należałoby przyjrzeć się stosownym regulacjom prawa wspólnotowego, aby rozstrzygnąć, czy w oparciu o nie możliwe jest przypisanie statusu podatnika VAT adwokatom (radcom prawnym) świadczącym pomoc prawną z urzędu.

Należy bowiem zauważyć, że z uwagi na konstrukcję podatku VAT status podatnika dla danego podmiotu może być korzystny. W przypadku innych podatków status podatnika jest związany przede wszystkim z obciążeniami finansowymi w postaci ciężaru podatku. Inaczej kwestia ta przedstawia się w przypadku VAT. Z założenia podatek ten jest neutralny dla podatników VAT, a to oznacza, że jego faktyczny ciężar finansowy przenoszony jest na ostatecznych konsumentów. Zgodne jest to także z inną zasadą VAT, tj. zasadą faktycznego opodatkowania konsumpcji. Narzędziem prowadzącym do osiągnięcia takich skutków jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. Prawo to przysługuje tylko podatnikom VAT, bowiem właśnie dla nich podatek ma być neutralny. W związku z takim ujęciem dla danego podatnika status podatnika VAT może być korzystny – pozwoli mu bowiem na faktyczne uwolnienie się od ciężaru finansowego podatku. Taki skutek zostanie osiągnięty przy założeniu, że odbiorca usługi pokryje ciężar podatku (a to w przypadku świadczenia pomocy prawnej z urzędu jest kontrowersyjne, o czym jeszcze dalej).

Wspólnotowa regulacja prawna dotycząca podatku od towarów i usług przybiera formę dyrektyw. Charakter prawny dyrektyw był już wielokrotnie analizowany i szczegółowo opisywany. Dla porządku jedynie przypomnieć należy, że zgodnie z prawem pierwotnym (traktatami) dyrektywy Rady wiążą państwa członkowskie w zakresie wyznaczonych w nich celów. Państwa mają natomiast swobodę w zakresie określenia form i środków prowadzących do osiągnięcia tychże celów. Poniekąd więc można mówić o postulatycznym charakterze dyrektyw.

Wracając do kwestii uregulowania definicji podatnika VAT w prawie wspólnotowym, to zauważyć należy, że dyrektywa także stawia wymóg samodzielności działalności danego podmiotu dla uznania go za podatnika VAT. W angielskiej wersji językowej Szóstej Dyrektywy posłużono się tutaj określeniem *independently*, które można tłumaczyć również jako niezależne, niepodległe. Następnie wskazuje się, że niezależnym prowadzeniem działalności nie jest wykonywanie czynności w ramach stosunków zatrudnienia. Przy czym za stosunki zatrudnienia uważa się każdy stosunek powstający pomiędzy pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia oraz odpowiedzialności pracodawcy (ang. *working conditions, remuneration and the employer's liability*).

Jest to więc technika inna niż w polskiej ustawie, gdzie przyjęto kazuistyczne wyłączenia. Dyrektywa posługuje się zaś definicją generalną przy użyciu sformułowań dość nieostrych i zostawiających szerokie pole do interpretacji. Niezależnie od powyższego wydaje się, że polska ustawa nazbyt – w stosunku do dyrektywy – zawężyła pojęcie „samodzielności” działalności. Powstaje więc problem skutków tych niezgodności dla podmiotów, które inaczej mogłyby być traktowane na gruncie dyrektyw, zaś inaczej na tle przepisów polskiej ustawy VAT.

W piśmiennictwie pojawiły się poglądy, zgodnie z którymi – z uwagi na niezgodność prawa krajowego z prawem wspólnotowym – rozstrzygając, czy dana działalność jest wykonywana samodzielnie, należy opierać się wyłącznie, czy też przede wszystkim na dyrektywie. Doprowadziło to do sformułowania stanowiska, że nie jest samodzielną tylko taka działalność, która jest wykonywana w warunkach analogicznych do umowy o pracę⁵. Reprezentowane jest także stanowisko, zgodnie z którym niesamodzielna działalność to takie zlecenie (inna umowa cywilnoprawna), gdzie zleceniobiorca nie ponosi ryzyka ekonomicznego swojej działalności, zaś odpowiedzialność za działania zleceniobiorcy wobec osób trzecich (na zewnątrz) ponosi zleceniodawca (czy też zlecający wykonanie dzieła albo inna strona zamawiająca określoną czynność)⁶.

Powyższe poglądy można by uznać za trafne, gdyby nie okoliczność, że w przypadku VAT prawo wspólnotowe ma formę dyrektyw. Ich charakter prawny jest szczególny. Treścią dyrektyw są związane wyłącznie państwa członkowskie, które mają obowiązek doprowadzenia prawa krajowego do takiego stanu, aby realizował on zapisy zawarte w dyrektywach. Same dyrektywy nie wiążą bezpośrednio podmiotów poddanych jurysdykcji państwa członkowskiego – a więc m.in. podatników⁷. Skutki prawne dyrektyw rozciągają się na jednostki, co do zasady, za pośrednictwem prawa krajowego. Obowiązki i prawa jednostek mają zasadniczo swoje źródło w ustawach lub innych krajowych aktach normatywnych, nie zaś w dyrektywach⁸. Nie można więc mówić w tym przypadku o supremacji prawa wspólnotowego w formie dyrektyw nad prawem krajowym.

Oczywiste jest także, że przepisy prawa krajowego wyklądać należy, mając na uwadze odpowiadające im zapisy dyrektyw. Dotyczyć to będzie zwłaszcza przypadków, gdy przepisy prawa krajowego są stosunkowo niejasne, lecz można wybrać – nie naruszając ogólnych zasad wykładni prawa – taki kierunek ich interpretacji, który prowadzić będzie do realizacji postulatów zapisanych w dyrektywach. Istnieje tutaj jednak niebezpieczeństwo zastosowania wykładni prawotwórczej, w

⁵ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 2004*, Wrocław 2004, s. 205–209.

⁶ E. Puławska, *Kiedy zlecenie nie podlega VAT*, Rzeczpospolita. Dobra Firma z dnia 20 maja 2004 r.

⁷ M. Ahlt, *Prawo europejskie*, Warszawa 2001, s. 26–27.

⁸ S. Biernat, *Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości* (w:) S. Biernat (red.), *Studia z prawa Unii Europejskiej*, Kraków 2000, s. 37.

przypadku gdy prowsólnotowa wykładnia przepisów prawa krajowego stanie się zbyt „wypełniająca”⁹. Wydaje się, że przy interpretacji prawa krajowego w takich sytuacjach należy mieć na uwadze odpowiednio poglądy obecne już w teorii wykładni¹⁰, zgodnie z którymi należy odróżniać dwie sytuacje: pierwsza to taka, w której wadliwość jest tak poważna, że nie może być usunięta za pomocą zabiegów interpretacyjnych – nawet przy posłużeniu się wykładnią prowsólnotową – i wówczas konieczna jest ingerencja prawodawcy; druga zaś to taka, w której racjonalność przepisów krajowych może być zakwestionowana, lecz uchybienie to może być usunięte na drodze zabiegów interpretacyjnych, a w szczególności przy zastosowaniu wykładni prowsólnotowej. Jak wskazuje się bowiem w doktrynie: *Obowiązek prowsólnotowej wykładni występuje jedynie w granicach „luzu decyzyjnego” przysługującego organom stosującym prawo, to jest uznania, a także ich kompetencji do interpretowania tzw. pojęć niedookreślonych wynikających z prawa krajowego. Niedopuszczalna byłaby zatem wykładnia contra legem*¹¹.

Trzeba w tym miejscu natomiast wskazać, że w orzecznictwie ETS przyjęto – co stało się ugruntowaną linią orzecznictwa – że wyjątkowo, jeśli w ustawodawstwie krajowym nie ma regulacji zgodnych z dyrektywami, jednostka może wywodzić swoje prawa bezpośrednio z dyrektywy, jednakże pod warunkiem, że zawierają one wystarczająco jasne i bezwarunkowe regulacje. W sprawach 9/70 (orzeczenie z 6 października 1970 r., Franz Grad vs Finanzamt Traunstein), 20/70 (orzeczenie z 21 października 1970 r., Transports Lesage & Cie S.A. vs Hauptzollamt Freiburg) oraz 23/70 (orzeczenie z 21 października 1970 r., Erich Haselhorst vs Finanzamt Düsseldorf-Altstadt) ETS stwierdzał, że przepisy dyrektyw mogą powodować bezpośrednio konsekwencje w stosunkach prawnych pomiędzy państwami członkowskimi oraz podmiotami podległymi ich jurysdykcji oraz kreują prawo tychże do powoływania się na ich regulacje przed sądami.

Z powyższego wynika zatem generalna konkluzja, że o ile same tylko regulacje dyrektyw nie mogą być podstawą do nałożenia na podatników obowiązków niewyrażonych wprost w przepisach krajowych, o tyle podatek może powołać się na zapisy dyrektyw, wywodząc z nich swoje prawa, które powinny zostać wyrażone w prawie krajowym.

Co z tego wynika dla adwokatów (radców prawnych) świadczących pomoc prawną z urzędu? Otóż można dowodzić, że stosunek pomiędzy sądem (odpo-

⁹ Oczywiście o wykładni prawotwórczej nie będzie można mówić w sytuacji, gdy regulacja prawa wspólnotowego przyjmować będzie formę bezpośrednio obowiązujących i wiążących także jednostki rozporządzeń oraz decyzji. Wówczas bowiem – jak trafnie zauważa się w piśmiennictwie – stanowią one bezpośrednio obowiązujące źródło prawa na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej i w zasadzie przysługuje im pierwszeństwo stosowania przed prawem krajowym – por. R. Mastalski, *Wykładnia prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, PP 2004/8, s. 3.

¹⁰ L. Morawski, *Teoria prawodawcy racjonalnego a postmodernizm*, „Państwo i Prawo” 2000/11, s. 33.

¹¹ S. Biernat, *Prawo Unii Europejskiej a prawo państw członkowskich* (w:) J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2004, s. 284.

wiednio prezesem sądu) a adwokatem (radcą prawnym), na podstawie którego ten ostatni wykonuje zleczone mu czynności w zakresie pomocy prawnej, nie jest stosunkiem zatrudnienia w rozumieniu dyrektyw VAT. To kreowałoby prawo do uznania się za podatnika VAT i do wywodzenia prawa do odliczenia podatku związanego ze świadczeniem pomocy prawnej. Należy jednak podkreślić, że nie jest jednoznaczne, iż czynność świadczenia pomocy prawnej z urzędu powinna zostać uznana, na tle dyrektyw, za czynność wykonaną nie w ramach stosunków zatrudnienia. Jak już wskazywano, dyrektywa posługuje się pojęciami stosunkowo nieostrymi, co powoduje wątpliwości co do zakresu pojęcia „podatnik” także w rozumieniu dyrektyw.

Uznanie się na podstawie przepisów dyrektywy za podatnika VAT kreuje określone niebezpieczeństwa.

Po pierwsze za świadczone usługi – uznając je za wykonane w charakterze podatnika VAT – należałoby wystawić faktury VAT. Oczywiście jest, że sądy – zwracając koszty nieopłaconej pomocy prawnej – nie będą chciały pokrywać kosztu należnego podatku VAT. Nie ma zresztą przepisów, na podstawie których mogłyby to uczynić. Wystawienie zaś faktury z wykazanim podatkiem VAT – nawet jeśli czynność nie podlega opodatkowaniu – zobowiązuje wystawcę faktury do zapłaty wykazanego podatku. Przepis art. 108 ust. 1 ustawy VAT stanowi bowiem, że w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Wystawienie więc faktury z wykazanim podatkiem obowiązywać będzie zatem adwokata (radcę prawnego) do jego zapłaty.

Po drugie niemal pewne jest, że organa podatkowe będą uznawać czynność świadczenia pomocy prawnej z urzędu za czynność niepodlegającą opodatkowaniu, zaś wystawione faktury – za faktury, o których mowa w art. 108 ustawy VAT. To zaś oznaczałoby, że odmówiono by prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z czynnościami świadczenia pomocy prawnej z urzędu. W razie kwestionowania tych decyzji przez podatnika należałoby się przygotować na długą, długą „batalię” z organami podatkowymi. Spodziewać się należy, że zakończyłaby się ona pytaniem wstępnym do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. To zaś oznaczałoby minimum 5–6 lat postępowania w sprawie.

Wydaje się zatem, że najrozsądniejszym rozwiązaniem jest pozostawienie spraw tak jak miały się dotychczas, tzn. uznanie czynności świadczenia pomocy prawnej za niepodlegające podatkowi VAT. W tym konkretnym przypadku wcale nie oznacza to braku prawa do odliczenia podatku naliczonego. Oczywiście podatek naliczony związany bezpośrednio ze świadczeniem usług niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie podlega odliczeniu. Jednakże w większości przypadków w działalności adwokatów (radców prawnych) podatek naliczony związany jest z całością działalności, a nie z konkretnymi, pojedynczymi czynnościami czy usługami. W obecnie obowiązującym stanie prawnym podatek naliczony, który nierozzerwalnie związany jest zarówno z czynnościami podlegającymi opodatkowaniu, jak i z

czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu, podlega odliczeniu w całości. Podkreśla się to w orzecznictwie ETS oraz w piśmiennictwie¹².

Na zakończenie podkreślić należy, że przepisy ustawy definiujące status danego podmiotu jako podatnika VAT wymagają jak najszybszej nowelizacji. Musi być ona jednak dokonana przy zachowaniu minimalnej choćby dozy wyobraźni, tak aby stworzone zostały przepisy możliwe do stosowania w praktyce.

¹² A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT...*, s. 930–931.