



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

**RPO-498998-VI/08/VP**

00-090 Warszawa Tel. centr. 0-22 551 77 00  
Al. Solidarności 77 Fax 0-22 827 64 53

Warszawa, 27/08/2008r.

Pan

Prof.dr hab. Jan Vincent - Rostowski  
Minister Finansów

### *Szanowny Panie Ministrze*

Wyrokiem z dnia 12 czerwca 2008 r. (sygn akt K 50/05) Trybunał Konstytucyjny stwierdził zgodność art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z 2005 r. Nr 14, poz. 113, Nr 90, poz. 756, Nr 143, poz. 1199 i Nr 179, poz. 1484, z 2006 r. Nr 143, poz. 1028 i 1029, z 2007 r. Nr 168, poz. 1187 i Nr 192, poz. 1382 oraz z 2008 r. Nr 74, poz. 444) z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Niemniej jednak analiza tej regulacji doprowadziła Trybunał do wniosku, iż istniejący stan normatywny wymaga zmiany. Trybunał Konstytucyjny dał wyraz temu stanowisku w postępowaniu sygnalizacyjnym z dnia 12 czerwca 2008 r. ( sygn akt S 3/08).

Trybunał zasygnalizował potrzebę podjęcia inicjatywy prawodawczej w związku z luką prawną w regulacjach dotyczących zasad i procedury zaliczania podatku od towarów i usług do kosztów sądowych z tytułu należności poddanych opodatkowaniu tym podatkiem biegłych sądowych i innych osób wykonujących czynności im zlecone w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że redakcja art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT pozwala na jego należyte zrozumienie, z zastosowaniem wykładni prawa podatkowego. Przepis ten, w związku z treścią przywołanego w nim 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.; dalej: p.d.o.f.). definiuje również formy objętej opodatkowaniem VAT „osobistej działalności gospodarczej” i nie może być odczytywany jako regulacja automatycznie wykluczająca z kręgu podatników VAT wszystkich, którzy wykonują czynności, o których mowa w art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f. Dlatego przychody biegłych w

postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz adwokatów i radców prawnych świadczących pomoc prawną z urzędu (osoby wymienione w art. 13 pkt 6 p.d.o.f.) mieszczą się w kategorii osobistej działalności gospodarczej, poddanej opodatkowaniu VAT.

Trybunał Konstytucyjny ustalił, że przy uregulowaniu pozycji prawnej biegłych sądowych czynności przez nich wykonywane, wymienione w art. 13 pkt 6 p.d.o.f, jeśli wykonywane są w okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy (art. 15 ust. 2 ustawy), nie podlegają wyłączeniu spod opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Jest to bowiem działalność gospodarcza, odpłatna, niewykazująca cech wskazanych w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, co wyłączałoby czynności biegłego z opodatkowania tym podatkiem.

Również przychody adwokatów i radców prawnych wykonujących pomoc prawną lub obronę z urzędu, pochodzące z wykonywania zadań zleconych im przez sąd, są zaliczane do źródła przychodu określonego w art. 13 pkt 6 p.d.o.f. Czynności te są zlecane przez prezesa sądu w postępowaniu karnym (przez sąd w postępowaniu cywilnym), są wykonywane osobiście i samodzielnie, nie korzystają z wyłączenia w zakresie opodatkowania VAT.

Sytuację w zakresie opłacania tej pomocy świadczonej przez te obie grupy zawodowe uregulował Minister Sprawiedliwości w dwóch rozporządzeniach z 28 września 2002 r. (rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 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. oraz rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 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. Nr 163, poz. 1349, ze zm.), zawierając w nich wyraźne wskazanie, że w sprawach, w których strona korzysta z pomocy prawnej udzielonej przez adwokata lub radcę prawnego ustanowionego z urzędu, opłaty, o których mowa w ust. 1, sąd podwyższa o stawkę podatku od towarów i usług przewidzianą dla tego rodzaju czynności w przepisach o podatku od towarów i usług, obowiązującą w dniu orzekania o tych opłatach (§ 2 ust. 3 każdego z rozporządzeń). To znaczy, że koszty nieopłaconej pomocy prawnej obejmują także stawkę VAT, który - zgodnie z ustawą o VAT - adwokaci i radcowie prawni powinni odprowadzić. Tym sposobem w stosunku do tej grupy podatników VAT zachowuje swój neutralny charakter, nie wpływając na efektywną wysokość wynagrodzenia.

Minister Sprawiedliwości w § 11 rozporządzenia z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie biegłych sądowych (Dz. U. Nr 15, poz. 133) ustalił natomiast, że „biegłemu przysługuje za wykonanie czynności wynagrodzenie w wysokości określonej odrębnymi przepisami”.

I chociaż jako takie „odrębne” przepisy należałoby traktować przepisy obowiązującej ustawy o VAT w zakresie, w jakim odnoszą się do czynności biegłych i naliczania należnego od nich podatku, nie zawarł w tym rozporządzeniu wyraźnego unormowania dotyczącego podwyższenia kwoty przysługujących im należności o stawkę podatku VAT. Tym samym biegli sądowi muszą odprowadzać podatek VAT, będąc w myśl ustawy o VAT jego podatnikami, natomiast ich wynagrodzenie należne od podmiotu, który im zlecił dokonanie ekspertyzy, nie zawiera powiększenia o stawkę podatku.

Uregulowania powyższe wywołują więc rozbieżne skutki podatkowe dla każdej ze wskazanych grup podmiotów uczestniczących w postępowaniu przed sądami, stwarzając sytuację niekorzystną dla biegłych.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na wyrażony przez Sąd Najwyższy uchwałą z 21 grudnia 2006 r., sygn. akt III CZP 127/06 (OSNC 2007/10/150) pogląd, że „Sąd przyznaje biegłemu będącemu podatnikiem w zakresie podatku od towarów i usług wynagrodzenie bez uwzględnienia tego podatku”. SN zauważył w tejże uchwale, że § 3 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 97, poz. 970, ze zm.) nie nakłada obowiązku płacenia tego podatku na inne podmioty (sąd, strony procesu), lecz przesuwa jedynie moment powstania obowiązku jego płacenia przez podatników z chwili wykonania usługi na, korzystniejszą dla biegłych, chwilę wypłaty im wynagrodzenia za sporządzoną opinię.

Powyższe stanowisko Sądu Najwyższego dodatkowo uwypukla konieczność ingerencji ustawodawcy pozytywnego, która doprowadziłaby do usunięcia luki w systemie prawnym. Istotą VAT jest to, że jest on kosztowo neutralny dla podatników - jednostki prowadzącej działalność gospodarczą. W wypadku adwokatów, radców prawnych i biegłych, którzy nie mogą odmówić świadczenia na rzecz sądów, z uwagi na cel świadczenia oraz jego źródło, sądy nie mogą być uznane za końcowych konsumentów, którzy ponoszą ekonomiczny ciężar VAT. Dlatego wynagrodzenie świadczących na rzecz sądów musi być powiększone o kwotę podatku, aby sam podatek zachował - zgodnie z jego istotą- swój neutralny dla świadczących charakter.

VAT ma - ze swej natury - charakter neutralny dla podatnika, ponieważ w ostatecznie ciężar tego podatku ponosi konsument końcowy (podatek jest wliczony w cenę towaru lub usługi). Ponieważ tłumacze i biegli nie uzyskują wynagrodzenia powiększonego o kwotę VAT, natomiast podatek ten muszą odprowadzić, podatek ten traci w takiej sytuacji swój charakter neutralności wobec podatnika.

Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że neutralność VAT jest nieuwzględniana w wypadku ustalania struktury wydatków publicznych w zakresie objętym przedmiotem wyroku o sygn. K 50/05 oraz niniejszego postanowienia. Dlatego też zmiany prawne winny uwzględnić odpowiednie przesunięcia w wydatkach organów publicznych, aby ich realizacja była możliwa nie tylko pod względem prawnym, lecz również faktycznym.

W związku z powyższym, na podstawie art.16 ust.1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U z 2001 r. Nr 14 poz.147), uprzejmie proszę o poinformowanie Rzecznika na jakim etapie są prace legislacyjne, konieczne z uwagi na treść postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 czerwca 2008 r.

***Z poważaniem***

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich.

*/-/Stanisław Trociuk*  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich