

94/5/A/2008

POSTANOWIENIE
z dnia 12 czerwca 2008 r.
Sygn. akt S 3/08

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Ewa Łętowska – przewodniczący
Marek Mazurkiewicz – sprawozdawca
Janusz Niemcewicz
Jerzy Stępień
Mirosław Wyrzykowski,

w związku z wyrokiem z dnia 12 czerwca 2008 r. (sygn. K 50/05), że:
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) jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

w trybie art. 4 ust. 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) zasygnalizować Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej, Ministrowi Sprawiedliwości i Ministrowi Finansów 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.

UZASADNIENIE

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 12 czerwca 2008 r. orzekł o konstytucyjności 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, ze zm.; dalej: ustawa o VAT), w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2005 r. Zarzuty wnioskodawcy – Rzecznika Praw Obywatelskich – koncentrowały się na niezgodności tego przepisu, w zakresie poddającym obowiązkowi podatkowemu VAT przychody osób, którym organ władzy państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów zlecił wykonanie określonych czynności z art. 2 Konstytucji. Zarzut dotyczył zwłaszcza przychodów biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz adwokatów i radców prawnych świadczących pomoc prawną z urzędu.

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.

Tenże sam Minister 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 w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 50/05 zwrócił uwagę na podniesione w uzasadnieniu wniosku Rzecznika oraz w napływających do Trybunału w tej sprawie pismach organizacji zawodowych biegłych zarzuty, że sposób stosowania przez organy wymiaru sprawiedliwości przepisów kodeksu postępowania cywilnego (art. 98 § 3 i art. 288), art. 9 ust. 1 dekretu z dnia 26 października 1950 r. o należnościach świadków, biegłych i stron w postępowaniu sądowym (Dz. U. Nr 49, poz. 445, ze zm.) i przepisów wykonawczych, w szczególności § 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 1975 r. w sprawie kosztów przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych w postępowaniu sądowym (Dz. U. Nr 46, poz. 254, ze zm.), określających zasady i wysokość wypłacanych przez organy wymiaru sprawiedliwości należności i wynagrodzeń z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu VAT na podstawie art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, w zakresie określonym w art. 13 pkt 6 p.d.o.f., nie pozwala na uwzględnienie należnego podatku VAT w kwocie wypłacanych im należności i wynagrodzeń tym podatnikom VAT, na których ciąży z tego tytułu obowiązek podatkowy.

Zarzut Rzecznika odnosił się nie do struktury prawnej art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, co było przedmiotem wniosku, ale do wadliwej praktyki w zakresie braku naliczania wysokości VAT należnego od podatników, praktyki ukształtowanej na podstawie wyżej przywołanych przepisów dekretu i rozporządzeń Ministra Sprawiedliwości w zakresie wypłacanego im wynagrodzenia i należności za usługi wykonane przez nich na rzecz podmiotów wskazanych w art. 13 pkt 6 p.d.o.f., a także na podstawie orzecznictwa sądowego, o czym niżej.

Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając zgodność przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT z art. 2 Konstytucji, zwraca uwagę na konieczność – z punktu widzenia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej – usunięcia istniejącej luki prawnej w zakresie stosowania VAT i dokonania zmian prawnych, które wprowadziłyby jednoznaczne i ujednolicone zasady uwzględniania VAT przy ustalaniu należności osób, którym organ władzy państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów zlecił wykonanie określonych czynności. Dotyczy to zwłaszcza przychodów biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz adwokatów i radców prawnych świadczących pomoc prawną z urzędu (należnego od nich podatku od towarów i usług, obciążającego ich przychody z tego tytułu). Sytuacja z punktu widzenia pozycji jako płatników VAT obu grup płatników – jest bowiem identyczna.

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 przesuwając jedynie moment powstania obowiązku jego płacenia przez podatników z chwili wykonania usługi na, korzystniejszą dla biegłych, chwilę wypłaty im wynagrodzenia za sporządzoną opinię. Sąd Najwyższy podkreślił, że „w obowiązującym stanie prawnym nie ma analogicznego rozwiązania dotyczącego podatku od towarów i usług, płaconego przez biegłych sądowych”, jakie obowiązuje w stosunku do adwokatów i radców prawnych, a „w tym stanie rzeczy podstawą obciążenia sądu lub strony podatkiem od towarów i usług mogłaby być tylko regulacja prawna zaliczająca wyraźnie ten podatek do kosztów sądowych, podobnie jak to się stało z podatkiem od towarów i usług należnym od wynagrodzenia adwokata lub radcy prawnego ponoszonego przez Skarb Państwa za czynności nieopłaconej pomocy prawnej, udzielanej z urzędu”. Sąd Najwyższy w powołanej

uchwale konkluduje: „Przetransponowania tego podatku na sąd lub strony (uczestników) nie przewiduje w szczególności rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 1975 r. w sprawie kosztów przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych w postępowaniu sądowym (...). Przepis § 1 rozporządzenia stanowi, że do kosztów przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych należy wynagrodzenie za wykonaną pracę, koszty zużycia materiałów oraz inne wydatki niezbędne do wydania opinii. (...) Przyznając wynagrodzenie biegłemu, sąd nie ma zatem podstawy do uwzględnienia tego podatku. Jest to sytuacja dla biegłych niekorzystna, jej zmiana może być jednak dokonana tylko przez zmianę obowiązującej regulacji prawnej, dotyczącej wynagrodzenia biegłych”.

Tak sformułowane 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). Jednocześnie wiążące Polskę zasady prawa europejskiego zmuszają do traktowania jako podatników VAT odbiorców wszelkich należności – także w sytuacji gdy odbiorcą końcowym usługi jest jednostka budżetowa władczo zlecająca wykonanie usług biegłym czy tłumaczom w stosownym postępowaniu. 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. Jednostki budżetowe, nie otrzymawszy z budżetu dodatkowych środków na podniesienie wynagrodzeń biegłych i tłumaczy, na nich przerzucają ekonomiczny ciężar podatku.

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. Z tej przyczyny niezbędne jest podjęcie działań legislacyjnych.

Niniejsza sygnalizacja nie dotyczy biegłych nie będących podatnikami VAT, nie wpisanych na listę biegłych i wykonujących swe usługi okazjonalnie w okolicznościach nie wskazujących na zamiar wykonywania tych czynności w sposób częstotliwy (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT).

Mając na uwadze powyższe względy, Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.