

79/5/A/2008

**WYROK**

z dnia 12 czerwca 2008 r.

**Sygn. akt K 50/05\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

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

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 12 czerwca 2008 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

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.) w zakresie, w jakim określa czynności, których wykonanie nie jest w rozumieniu art. 15 ust. 2 tej ustawy uznane za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

**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.**

**UZASADNIENIE**

**I**

1. Pismem z 3 listopada 2005 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie, że przepis 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 zakresie, w jakim określa czynności, których wykonanie nie jest w rozumieniu art. 15 ust. 2 tej ustawy uznane za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą – narusza zasadę przyzwoitej legislacji, a więc zasadę zaufania obywatela do państwa i prawa, tj. art. 2 Konstytucji.

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 23 czerwca 2008 r. w Dz. U. Nr 107, poz. 687.

W uzasadnieniu swego wniosku Rzecznik stwierdza na wstępie, że „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 (...) definicji «podatnika podatku od towarów i usług» w zakresie w jakim stanowi art. 15 ust. 3 pkt 3 tej ustawy podniosły problem konstytucyjności tych rozwiązań”.

Zdaniem Rzecznika zawarta w kwestionowanym art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT definicja „podatnika podatku od towarów i usług” jest nieczytelna dla podatników, a tym samym nie spełnia zasady przejrzystości, jaka powinna obowiązywać w szczególności w prawie daninowym. Rzecznik wskazał, że na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami tego podatku są podmioty „samodzielnie wykonujące działalność gospodarczą”, czyli działające bez stosunku podporządkowania, w warunkach niepewności, np. co do popytu, konkurencji, a także ostatecznego rezultatu finansowego podjętej działalności, a więc na własny rachunek i ryzyko. W myśl art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, 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, 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”. Zdaniem Rzecznika o tym, czy dana działalność ma przymiot „samodzielnej”, czy nie ma tego przymiotu, 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, określonego 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.; dalej: p.d.o.f.), jest spełnienie warunków, w których czynności te muszą być realizowane. Zdaniem Rzecznika uregulowanie takie jest zarówno mało zrozumiałe, jak i wadliwe, gdyż w praktyce to treść umowy zawartej między stronami, a nie cechy obrotu, będzie decydowała o obowiązku podatkowym. Taka sytuacja nie jest zgodna z istotą podatku od wartości dodanej.

Zdaniem Rzecznika sformułowanie art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT jest w takim stopniu niejasne i nieprecyzyjne, że znaczna część adresatów prawa ma poważne problemy z ustaleniem, czy przepis ten ich dotyczy, a to utrudnia im skorzystanie z przysługujących praw i zmusza do oczekiwania na precedensowe rozstrzygnięcia sądowe, usuwające niepewność co do konkretnego obowiązku podatkowego. Nie jest bowiem jasne, jakiego rodzaju „odpowiedzialność” wynika z kwestionowanego przepisu. Nadto RPO podnosi, że w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 maja 2005 r. nie było nawet jasne, jakiego podmiotu ta „odpowiedzialność” dotyczy. Wyłączenie czynności z opodatkowania podatkiem VAT, przewidziane w sytuacji, gdy zlecający wykonanie tych czynności ponosi odpowiedzialność za ich wykonanie wobec osób trzecich, prowadzi do ustanawiania w umowach różnych nieprzewidzianych w ustawie przesłanek, a w efekcie może również prowadzić do tworzenia rozszerzającej wykładni prawa przez organy podatkowe, co jest w państwie prawa niedopuszczalne. Sprzyja temu praktyka sprzecznych wyjaśnień udzielanych przez urzędy skarbowe na tle zbliżonych stanów faktycznych.

Jak podkreślił Rzecznik, sytuacja nie poprawiła się również po nowelizacji art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, gdyż dodanie sformułowania, że określone w nim czynności z art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f. nie stanowią samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT, gdy wobec osób trzecich za wykonywanie czynności odpowiedzialność ponosi zleceniodawca, może być zastrzeżeniem zawartym w każdej umowie.

Rzecznik wskazuje na niejasność sformułowań kwestionowanego przepisu również dla podatników osiągających nieregularne przychody w oparciu o umowy zbliżone do umów o pracę. Kwestionowany przepis jest, zdaniem RPO, o tyle niezrozumiały, że warunki wykonania zleconych czynności wynikają z każdej umowy, czyli cechują każdy stosunek prawny powstały w wyniku jej zawarcia. Nadto sformułowana na stronie internetowej Ministerstwa Finansów interpretacja art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT stanowi, że o odpowiedzialności zlecającego za działania zleceniobiorcy wobec osób trzecich można mówić wtedy, gdy czynności wykonywane przez zleceniobiorcę są tożsame z czynnościami zleceniodawcy. Taka sytuacja, w której podatek jest nałożony aktem prawotwórczej wykładni bez ustawowego oparcia bądź jest przez nią korygowany, należy traktować jako ominięcie reguły, że podatek jest nakładany wyłącznie w drodze ustawowej (art. 217 Konstytucji). Ustawodawca doprowadził do sytuacji, w której organy podatkowe mają nadmierną swobodę praktycznego ustalania zakresu obowiązywania art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT.

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

Rzecznik przypomina we wniosku, że na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o podatku od towarów i usług) problem opodatkowania czynności wykonywanych przez biegłych sądowych na zlecenie sądu nie istniał. Przyjmowano, że nie może ona regulować kwestii obłożenia biegłych sądowych VAT, bo 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 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.

Rzecznik przyznaje, że ustawodawca, uchwalając nową ustawę o VAT, starał się dostosować krajowe regulacje przepisów prawa podatkowego do prawodawstwa Unii Europejskiej i implementował do treści art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT przepis art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. U. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1; dalej: VI dyrektywa Rady) – nakazujący nie obciążać podatkiem VAT przychodów z tytułu stosunku pracy oraz mu podobnych, jeżeli owe stosunki to rezultat prawnych więzi co do warunków wynagrodzenia oraz odpowiedzialności. W art. 15 ust. 3 pkt 3 obowiązującej ustawy o VAT opis owych więzi zapisano słowami: „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 i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania 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 innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756) koniec zdania tegoż przepisu uzupełniono słowami „wobec osób trzecich”. 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 p.d.o.f. W pkt 6 wzmiankowanego przepisu mowa jest o biegłych opiniujących w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym oraz administracyjnym. Tym samym – zdaniem Rzecznika – biegli zostali wyłączeni z kręgu podatników VAT.

Rzecznik przyjmuje, że warunkiem zaliczenia do kręgu osób niebędących podatnikami VAT jest, aby ich przychody były wynagrodzeniem. W wypadku biegłych

sądowych o wynagrodzeniu stanowią ustawy i przepisy wykonawcze do tych ustaw. W świetle tychże uregulowań za spełnienie nałożonych nań obowiązków biegły sądowy ma prawo żądać wynagrodzenia. Stanowi o tym 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. Nr 49, poz. 445, ze zm.) oraz § 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.). 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 określanymi przez Ministra Sprawiedliwości. W świetle uregulowania zawartego w art. 430 k.c. to organ procesowy ponosi też, zdaniem Rzecznika, 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. Rzecznik wskazuje też, że na tle zaskarżanego przepisu pojawia się też problem nierównego traktowania adwokatów świadczących usługi prawne z urzędu, gdyż świadczący pomoc prawną z urzędu, są pozbawieni możliwości przerzucenia kwoty VAT na odbiorcę usługi, w przeciwieństwie do obrońców działających z wolnego wyboru oraz w warunkach niepewności co do popytu oraz konkurencji podjętej działalności.

Zdaniem Rzecznika zaskarżony przepis, mający być implementacją przepisu art. 4 ust. 4 VI dyrektywy Rady, doprowadził w konsekwencji do wydania przez Ministra Finansów kazuistycznej interpretacji, będącej pogwałceniem zasady neutralności VAT. Konstrukcja przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, zdaniem Rzecznika, prowadzi do absurdu, gdyż skoro czynności wymienione w art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f. w założeniu nie stanowią – według Rzecznika – działalności zarobkowej wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły, we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, a więc działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 p.d.o.f., to takie ich cechy powinny wyraźnie przesądzać o niedopuszczalności uznania ich za jedną z form działalności gospodarczej na gruncie ustawy o VAT.

Ze wskazanych wyżej przyczyn Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, że semantyczne niedookreślenie oraz niejasność zaskarżonego przepisu są powodem rozbieżnych interpretacji, na podstawie których nie można jednoznacznie stwierdzić, czy treść tego przepisu dotyczy świadczenia nieodpłatnej pomocy prawnej z urzędu przez adwokatów oraz radców prawnych. Wskazany przepis jest więc, ze względu na niedopuszczalny poziom niejasności, niezgodny z art. 2 Konstytucji.

2. W piśmie z 25 maja 2006 r. zajął stanowisko Prokurator Generalny; wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT z art. 2 Konstytucji.

Prokurator Generalny przypomniał, że art. 15 ustawy o VAT w ust. 1 określa pojęcie podatnika, w ust. 2 definiuje działalność gospodarczą na potrzeby ustawy o VAT, zaś w ust. 3 wprowadza enumeratywnie określone wyłączenia czynności, których nie uznaje się za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu VAT oraz wyjątek od tego wyłączenia. Prokurator podkreślił równocześnie, że ustawa o VAT nie wprowadziła własnej definicji samodzielnej działalności gospodarczej.

Zdaniem Prokuratora Generalnego kluczowe znaczenie dla rozpatrywanej sprawy ma analiza treści art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT. Prokurator Generalny przypomniał, że VAT charakteryzuje się koniecznością samozadeklarowania podatku i jego obliczenia przez podatnika. To właśnie podatnik ponosi konsekwencje błędnego odczytania normy prawnej z przepisów podatkowych i w konsekwencji podlegać może sankcji zarówno wynikającej z

ustawy o VAT, jak i kodeksu karnego skarbowego. Zdaniem Prokuratora Generalnego przyjęcie tak rygorystycznego rozwiązania powinno być równoważone tworzeniem przepisów jasnych i precyzyjnych, a przez to zrozumiałych dla podatników. Taka sytuacja nie występuje jednak w wypadku zakwestionowanego przez RPO przepisu. Prokurator Generalny przypomniał pogląd, że zasada *ignorantio iuris nocet* nie ma waloru absolutnego i wiąże adresata prawa o tyle tylko, o ile sam ustawodawca spełnia pewne standardowe wymagania dotyczące aktu prawnego, m.in. uwzględnia możliwości percepcyjne domniemyanych przeciętnych jego adresatów. Takie działanie ustawodawcy mogłoby być uznane za naruszające zasadę rzetelnej legislacji (art. 2 Konstytucji).

W kwestionowanym przepisie trudno jest się dopatrzeć, zdaniem Prokuratora Generalnego, sensu normatywnego. Zastosowana w nim technika odesłania budzi wątpliwości, ma charakter złożony i kaskadowy, a na dodatek wydaje się nieprecyzyjna, gdyż w art. 13 pkt 9 p.d.o.f. (do którego ustawodawca odsyła) określone są nie czynności, ale przychody z pewnych czynności.

Prokurator Generalny podzielił też wątpliwości Rzecznika co do więzów prawnych łączących zlecającego i wykonawcę czynności i przypomniał krytyczne stanowisko piśmiennictwa w tym zakresie. Zakwestionował prawidłowość dokonania implementacji prawa unijnego, które jest podstawą bogatego orzecznictwa europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. To zaś orzecznictwo, w związku z nakazem zawartym w art. 14 § 1 pkt 2 i art. 14b § 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) musi być uwzględniane w wydawaniu interpretacji podatkowych przez Ministra Finansów i aparat skarbowy. Taka sytuacja może, zdaniem Prokuratora Generalnego, pogłębić dezorientację podatników.

3. Pismem z 8 listopada 2006 r. Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.), zwrócił się do Ministra Finansów o zajęcie stanowiska w sprawie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich. W odpowiedzi, pismem z 11 grudnia 2006 r., stanowisko w sprawie zajął Minister Finansów, wnosząc o uznanie konstytucyjności zaskarżonego przepisu.

Zdaniem Ministra Finansów obecnie obowiązująca regulacja jest wyrazem dostosowania prawa krajowego do przepisów VI dyrektywy Rady. Minister Finansów wskazał, że uprzednio obowiązująca ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, w zakresie definicji podatnika podatku od towarów i usług, nie odpowiadała wymogom VI dyrektywy Rady i w związku z tym zakres podmiotowy opodatkowania w ustawie o VAT musiał być rozszerzony. Powoływanie się wnioskodawcy na rozwiązania poprzednio obowiązującej ustawy nie jest więc uzasadnione. Minister Finansów wskazał, że w związku z implementacją prawa wspólnotowego w ustawie o VAT zostały określone nowe kryteria do uznania danego podmiotu za podatnika podatku od towarów i usług. Dla potrzeb tego podatku została wprowadzona definicja działalności gospodarczej odpowiadająca definicji zamieszczonej w VI dyrektywie Rady (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT). Wynika z niej, że osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie tak zdefiniowaną działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, stają się podatnikami podatku od towarów i usług. Ustawa o VAT, podobnie jak czyni to VI dyrektywa Rady, wyłącza z kręgu podatników niektóre podmioty, określając okoliczności, w których wykonywane przez nie czynności nie mogą być traktowane jako samodzielnie wykonywana działalność gospodarcza. Przepisem, który reguluje tę kwestię, jest art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT. Samo otrzymywanie przychodów ze źródeł opisanych w przepisach art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f. nie uprawnia do wyłączenia określonych czynności z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, gdyż nie wszystkie podmioty wykonujące czynności w ramach tzw. działalności osobistej funkcjonują w

warunkach podporządkowania. Czynności wymienione w art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f., do którego odnosi się zaskarżony przepis, obejmują również czynności, w których wykonującą je osoba fizyczna zachowuje pełną niezależność organizacyjną, ponosi ryzyko ekonomiczne oraz pełną odpowiedzialność z tytułu wykonywania tych czynności. Całkowite wyłączenie osób wykonujących takie czynności osobiście z zakresu ustawy o VAT byłoby nieuprawnione i sprzeczne z art. 4 ust. 4 VI dyrektywy Rady, zgodnie z którym za samodzielną działalność gospodarczą objętą opodatkowaniem VAT nie uznaje się, co do zasady, czynności wykonywanych w ramach stosunków zatrudnienia lub wykonywanych w warunkach zbliżonych do stosunku pracy.

W celu odzwierciedlenia uregulowań VI dyrektywy Rady ustawodawca wprowadził dodatkowe kryteria, które muszą być spełnione, aby określone czynności nie były uznawane za samodzielnie wykonywaną działalność gospodarczą zwolnioną od podatku w rozumieniu ustawy o VAT. Niespełnienie lub niewystąpienie któregośkolwiek z nich powoduje uznanie osób wykonujących określone czynności za podatników podatku od towarów i usług. Na gruncie zaskarżonej regulacji należy więc każdorazowo zbadać, jaki jest kształt wzajemnych relacji, praw i obowiązków każdego podmiotu w stosunku do podmiotu zlecającego te czynności. Konkludując, Minister Finansów stwierdził, że art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT nie może być odczytywany jako regulacja wykluczająca z kręgu podatników VAT wszystkich, którzy wykonują czynności, o których mowa w art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f., jak to sugeruje wnioskodawca.

Minister Finansów nie podzielił zarzutu dotyczącego naruszenia zasady przyzwoitej legislacji przy konstruowaniu zaskarżonego przepisu, gdy przepis ten uwzględnia zakres wyłączeń określony w art. 4 ust. 4 VI dyrektywy Rady. Zaskarżony przepis zdaniem Ministra Finansów w sposób jasny i logiczny określa wyłączenia podmiotowe z zakresu ustawy o VAT, a precyzując kryteria tego wyłączenia, umożliwia podatnikom ustalającym swój status prawnopodatkowy na gruncie tej ustawy określenie przysługujących im – jako podatnikom VAT – praw i obowiązków.

Minister Finansów stwierdził, że zaskarżony przepis nie pozostawia wątpliwości co do jego interpretacji, a powołane przez wnioskodawcę interpretacje organów podatkowych nie świadczą o jego niejasności. Organy te są zobowiązane w każdej sprawie, na wniosek podatnika, dokonać oceny konkretnych okoliczności faktycznych i stosownie do wyników tej oceny przedstawić interpretację w indywidualnej sprawie podatnika. Jest to naturalny proces stosowania prawa podatkowego określony przez art. 14a ordynacji podatkowej. Minister Finansów wskazał, że interpretacje przez niego, dokonane w trybie przewidzianym przez ordynację podatkową, nie mają mocy prawotwórczej i nie zdejmują z organów podatkowych obowiązku badania stanu faktycznego sprawy oraz stosowania obowiązujących przepisów prawa. Dlatego też nie podziela zarzutu, że dokonana przez niego interpretacja z 29 kwietnia 2005 r. stanowiła samodzielną podstawę do opodatkowania VAT i przez to naruszone zostały art. 217 i art. 87 Konstytucji.

Odnosząc się do części wystąpienia Rzecznika Praw Obywatelskich poświęconej biegłemu sądowemu, Minister Finansów podniósł, że Rzecznik w istocie wniósł o zbadanie konstytucyjności interpretacji podatkowej dokonanej przez Ministra Finansów, a Trybunał Konstytucyjny, w świetle art. 188 Konstytucji, nie jest uprawniony do badania interpretacji przepisów.

4. Pismem z 31 sierpnia 2007 r. stanowisko w imieniu Sejmu zajął Marszałek Sejmu. Wniósł on o uznanie konstytucyjności kwestionowanego art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, zaś w razie ewentualnego orzeczenia jego niezgodności z Konstytucją – o odroczenie terminu wejścia w życie wyroku o 18 miesięcy.

Według Marszałka zaskarżony przepis należy odczytywać w kontekście art. 15 ust. 1

ustawy o VAT, który definiuje podatnika VAT. Podatnikiem VAT jest m.in. osoba prowadząca samodzielną działalność gospodarczą. Norma zawarta w art. 15 ust. 3 ustawy o VAT określa, które czynności nie są samodzielnie wykonywaną działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy, czyli kto jest wyłączony z opodatkowania VAT. Art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT jest kwestionowany przez Rzecznika Praw Obywatelskich z punktu widzenia nakazu stanowienia prawa określonego, a więc jednoznacznego zarówno dla obywatela, jak i organów administracyjnych państwa. Marszałek stwierdził, że treść normy ww. artykułu po dokonaniu jej interpretacji jest jednoznaczna i daje się dostatecznie precyzyjnie odczytać. Zarzut naruszenia zasady określoności poprzez brzmienie przepisu utrudniające jego zrozumienie może być tylko zarzutem pomocniczym, który sam przez się nie decyduje o niekonstytucyjności omawianego przepisu. Zasada określoności prawa jest jedną z zasad prawidłowej legislacji, co nie znaczy, że niejednoznaczność przepisu i możliwość jego różnej interpretacji językowej sprawia, iż dokonanie właściwej wykładni jest niemożliwe. Zarzut Rzecznika dotyczy naruszenia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, co może być konsekwencją możliwości różnego interpretowania przepisu. Wykładnia przepisów należy jednak do sądów jako organów powołanych do stosowania prawa m.in. przez ustalenie, że określona sytuacja faktyczna jest objęta hipotezą miarodajnej normy prawnej. Trybunał Konstytucyjny powołany jest do kontroli zgodności aktów niższego rzędu z aktami hierarchicznie wyższymi, a nie do ustalania skutków prawnych określonych sytuacji faktycznych. Marszałek Sejmu stwierdził więc, że pomimo powoływanych przez RPO różnych interpretacji art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, które mają – według wnioskodawcy – prowadzić do stanu niepewności prawa, występowanie tego zjawiska nie przesądza jeszcze o niekonstytucyjności danego przepisu, a dokonanie wykładni w tej sprawie należy do kognicji sądów administracyjnych, w tym do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Odnosząc się do zarzutu sprzeczności z art. 217 Konstytucji Marszałek Sejmu zgodził się, że zjawisko prawotwórczej interpretacji prawa mogłoby prowadzić do rozszerzającej wykładni prawa dokonywanej przez organy administracji i jako takie jest niedopuszczalne w demokratycznym państwie prawa. Jednak sprzeczność z art. 217 Konstytucji musiałaby być wykazana poprzez wskazanie, że jakaś danina publiczna nie ma swego źródła w ustawie. Wszystkie interpretacje art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT dokonywane przez ministra i naczelników urzędów skarbowych w trybie ordynacji podatkowej mają źródło w ustawie, są aktami stosowania prawa i nie stanowią formy stanowienia prawa.

## II

Na rozprawę 12 czerwca 2008 r. stawili się umocowni przedstawiciele wnioskodawcy – Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Prokuratora Generalnego i Sejmu. Podtrzymali oni pisemne stanowiska przedstawione w toku postępowania przed Trybunałem oraz udzielili odpowiedzi na pytania Trybunału.

Po ustosunkowaniu się uczestników postępowania do przedstawionych stanowisk oraz uzyskaniu przez Trybunał odpowiedzi na zadane pytania rozprawa została zamknięta.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot zaskarżenia i problem konstytucyjny.

1.1. Przedmiot zaskarżenia.

W *petitum* wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich wskazuje, jako przedmiot badania konstytucyjności, przepis 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 nadanym ustawą z dnia 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 90, poz. 756; dalej: ustawa z 21 kwietnia 2005 r.). Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT za podatników tego podatku uznaje się osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Z kolei „działalność gospodarczą” definiuje ust. 2 tegoż przepisu jako: „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”. Wyjątek (a więc regulację, iż wskazane tam podmioty nie są podatnikiem VAT w zakresie czynności objętych tym wyjątkiem) zawiera zaskarżony art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT. Przepis ten wyłącza z samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej stanowiącej podstawę przypisania cechy podatnika VAT „czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych”, dodając zarazem dodatkową przesłankę zwolnienia: „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”.

Rzecznik w swym wniosku skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego 3 listopada 2005 r. zarzuca, że regulacja zawarta w zaskarżonym przepisie art. 15 ust. 3 pkt 3 „jest niewątpliwie nieczytelna dla podatników, a tym samym nie spełniająca zasady «przejrzystości» jaka powinna obowiązywać w stanowionym prawie, w szczególności w prawie daninowym”, czym „narusza zasadę przyzwoitej legislacji, a więc zasadę zaufania obywatela do państwa i prawa tj. art. 2 Konstytucji”.

Wnioskodawca, akceptując zgodność z przepisami Konstytucji ogólnej zasady, sformułowanej na początku zaskarżonego przepisu, że za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą stanowiącą przedmiot opodatkowania VAT „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»”, kwestionuje konstytucyjność drugiego członu tej regulacji, obejmującego normę precyzującą warunki uzależniające wyłączenie tych czynności spod opodatkowania VAT w brzmieniu: „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”.

W konsekwencji takiej regulacji podmioty wykonujące działalność gospodarczą, z której 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.; dalej: p.d.o.f.), ale niespełniające wyżej ustanowionego, dodatkowego warunku, nie podlegają wyłączeniu i pozostają podatnikami VAT (art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy *in fine*). Zastrzeżenia RPO kierują się wobec konstytucyjności z uwagi na niespełnienie kryterium dostatecznej przejrzystości konstrukcji, na skutek której niektóre czynności dokonywane osobiście zostały zaliczone do kategorii działalności gospodarczej uzasadniającej objęcie ich podatkiem VAT.



### 1.2. Tło ekonomiczne zaskarżenia.

Wniosek RPO został złożony – co wyraźnie wskazano w jego treści – w związku z wątpliwościami powstającymi na tle przynależności do kategorii płatników VAT konkretnych grup osób, które choć co do zasady nie byłyby objęte tą kategorią (ponieważ mieszczą się w wyliczeniu wskazanym w art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f., do którego odsyła art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT), to jednak – na skutek zastosowania do nich dodatkowego kryterium wskazanego w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT – w praktyce zostały zaliczone do grupy podatników VAT. Rzecznik stwierdza, że zaskarżony przepis jest przykładem rażąco niestarannej techniki legislacyjnej, „co można zobrazować na przykładzie biegłych sądowych wykonujących czynności zlecone przez sąd, a według stanowiska Ministra Finansów obciążonych VAT”. To uzasadnienie wyraźnie wskazuje, że tłem społecznym wniosku były problemy powstające na tle uznania za poddane opodatkowaniu VAT przychodów osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, a zwłaszcza przychodów biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym (art. 13 pkt 6 p.d.o.f., do którego m.in. odsyła zaskarżony art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT). RPO wskazuje, że właśnie biegli sądowi i świadczący pomoc prawną z urzędu (s. 9 wniosku), kwalifikowani konsekwentnie przez Ministra Finansów jako osoby płatnicy VAT, na tle zaskarżonego art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, w rzeczywistości nie prowadzą „działalności zarobkowej wykonywanej w sposób zorganizowany i ciągły”, co powinno wyraźnie „przesądzać o niedopuszczalności uznania (...) za jedną z form działalności gospodarczej na gruncie ustawy o VAT”. W dalszych swych wywodach wnioskodawca, formułując szczegółowe tezy mające uzasadnić jego wniosek i dokumentując je powołaniami orzecznictwa sądowego oraz poglądami doktryny prawnej, koncentruje się na analizie sytuacji prawnej podatników VAT – wskazanych tylko w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT w związku z art. 13 pkt 6 p.d.o.f.; pozostawia na marginesie przedmioty regulacji art. 13 pkt 2-5 i 7-9 p.d.o.f.

Także napływające do Trybunału Konstytucyjnego stanowiska organizacji społecznych i organów samorządu zawodowego wskazywały na dostrzeżenie przez ich autorów związku wniosku RPO z sytuacją charakterystyczną zwłaszcza dla biegłych sądowych. Ta grupa bowiem, otrzymując dochody sporadycznie i będąc zobligowana do przyjęcia zlecenia sądu na dokonanie ekspertyzy, zarazem była traktowana z punktu widzenia VAT jako końcowy konsument/beneficjent wytworzonej usługi, jakkolwiek była ona przeznaczona dla sądu. Muszą oni odprowadzić VAT od wynagrodzeń za ekspertyzy, a nie mogą ani odliczyć VAT w dalszym łańcuchu obrotu, ani też uzyskać od sądu wynagrodzenia powiększonego o kwotę VAT. Orzecznictwo sądowe (por. uchwała SN z 21 grudnia 2006 r., sygn. akt III CZP 127/06, OSNC 2007/10/150) konsekwentnie sprzeciwiało się temu ostatniemu rozwiązaniu.

Należy zaznaczyć, że nowelizacja, dokonana rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości z dnia 27 października 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz. U. Nr 219, poz. 1872) i rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości z dnia 27 października 2005 r. zmieniającym rozporządzenie 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 219, poz. 1873), rozwiązała sprawę w odniesieniu do pomocy adwokackiej (radcowskiej) z urzędu, nakazując wliczać do kwoty należnego wynagrodzenia także kwotę VAT. Natomiast w odniesieniu do biegłych analogicznej zmiany przepisów nie przeprowadzono.

### 1.3. Problem konstytucyjny.

Problem konstytucyjny wskazany w *petitum* wniosku dotyczy sposobu ujęcia

zaskarżonego przepisu (art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT) z punktu widzenia jego jasności. Tej kwestii poświęcona jest analiza konstytucyjności zaskarżonej regulacji dokonana przez Trybunał. Odrębną kwestią jest to, czy trafne jest założenie przyjęte *implicite* we wniosku RPO, że to właśnie niedostateczna jasność zaskarżonego przepisu spowodowała sygnalizowane przez Rzecznika zastrzeżenia co do sposobu poboru VAT od przychodów biegle sądowych i braku przerzucalności kwot opłacanego podatku na finalnych odbiorców ich usług.

## 2. Uwagi ogólne o przedmiotowym i podmiotowym zakresie opodatkowania VAT.

Ocena konstytucyjności przepisu poddanego kontroli przez Trybunał wymaga jego zbadania także w szerszym kontekście normatywnym: na tle ogólnych regulacji zakresu przedmiotowego i podmiotowego VAT oraz zasad jego funkcjonowania w obrocie prawnym pod rządami ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług znowelizowanej ustawą z 21 kwietnia 2005 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o zmianie niektórych innych ustaw. Ustawa ta w art. 5 ust. 1 pkt 1 stanowi, że „Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zwanym dalej «podatkiem», podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju” (art. 5 ust. 1 pkt 1). W art. 8 ust. 1 pkt 3 wyjaśnia, że „Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również: świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa”.

Obecnie obowiązująca regulacja ustawy o VAT jest implementacją przepisu art. 4 ust. 4 VI dyrektywy Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. U. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1; dalej: VI dyrektywa Rady) do prawa krajowego. Uprzednio obowiązująca ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa z 8 stycznia 1993 r. lub ustawa o podatku od towarów i usług), w zakresie definicji podatnika podatku od towarów i usług, nie odpowiadała wymogom VI dyrektywy Rady. W ustawie o VAT zostały określone nowe kryteria uznania danego podmiotu za podatnika podatku od towarów i usług (art. 15 ust. 1 i 2 ustawy).

Dla potrzeb VAT została wprowadzona definicja działalności gospodarczej odpowiadająca definicji zamieszczonej w art. 4 ust. 1 VI dyrektywy Rady, że podatnikiem VAT jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania działalność gospodarczą bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. W konsekwencji art. 15 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, że osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie tak zdefiniowaną działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności, stają się podatnikami VAT. Ustawodawca podjął też próbę implementacji do treści art. 15 ust. 3 pkt 3 tej ustawy przepisu art. 4 ust. 4 VI dyrektywy Rady, wykluczającego z opodatkowania VAT przychodów pracowników i innych osób z tytułu stosunku pracy lub innego stosunku prawnego, jeżeli owe stosunki tworzą więzy prawne co do warunków pracy, wynagrodzenia oraz odpowiedzialności pracodawcy.

Podstawowe znaczenie dla określenia zakresu przedmiotowego podatku od towarów i usług ma obecnie – jak już wspomniano – przepis art. 5 ustawy o VAT. Zakreśla on generalnie granice przedmiotowe opodatkowania. Zgodnie z jego treścią podatkowi podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na

terytorium kraju oraz wewnątrzspółnotowa dostawa towarów, z uwzględnieniem zniesienia granic celnych pomiędzy Polską a innymi państwami Unii. Przepisem art. 8 ustawy o VAT przyjęto definicję usług. Przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 tej ustawy.

Podatnikami podatku od towarów i usług są: „osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności” (art. 15 ust. 1 ustawy o 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” (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT).

Wśród nich znajdują się też wyeksponowane we wniosku: 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 powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej.

Zwolnione od podatku od towarów i usług są czynności, których prawodawca, zgodnie z art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy, nie uznaje za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT, pod warunkiem że podmioty uzyskujące te przychody związane są ze zlecającym ich wykonanie więzami tworzącymi stosunek prawny co do warunków ich wykonania, wynagrodzenia oraz odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności. Ustawa z 21 kwietnia 2005 r., która weszła w życie z dniem 1 czerwca 2005 r., wprowadziła istotną zmianę przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, która jeszcze bardziej zbliżyła tę regulację do przepisów art. 4 ust. 4 VI dyrektywy Rady (obecnie art. 10 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. U. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1). Sprecyzowano, iż odpowiedzialność zlecającego wykonanie tych czynności to odpowiedzialność wobec osób trzecich. Dotyczy to odpowiedzialności z tytułu czynności wykonywanych przez zleceniobiorcę (bądź osobę wykonującą czynności na podstawie innego niż umowa zlecenia tytułu, wymienionego w przepisach art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f.) na podstawie i w ramach stosunku prawnego łączącego zlecającego i wykonującego określone czynności.

Wymienione zwolnienia unormowane są w przepisach działu III „Podatnicy i płatnicy” ustawy o VAT, przy normatywnym określeniu działalności gospodarczej. Podatnik jest tu punktem odniesienia w stosunku do przedmiotu opodatkowania. Zakres przedmiotowy analizowanego podatku jest determinowany określonym w ustawie normatywnym pojęciem działalności gospodarczej wykonywanej samodzielnie, o której mowa w art. 15 ust. 1-3 ustawy (por. A. Bartosiewicz i R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Kraków 2004, s. 257 i nast.; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 277 i nast. oraz T. Michalik, *VAT 2004. Komentarz*, s. 163 i nast.).

Podstawą opodatkowania VAT jest obrót, przy czym obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy (art. 29 ust. 1 ustawy o VAT). Tę zasadę w stosunku do usługodawców, będących podatnikami VAT, potwierdza ustawodawca przepisem art. 14 ust. 1 p.d.o.f., stwierdzając w nim, że „u podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług

opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług”. W konsekwencji podatek jest neutralny dla podatników VAT, a to znaczy, że jego faktyczny ciężar finansowy jest przenoszony na ostatecznych odbiorców. Narzędziem prowadzącym do osiągnięcia takich skutków jest prawo do odliczenia podatku naliczonego. W związku z takim ujęciem status podatnika VAT jest korzystny – pozwala mu bowiem na faktyczne uwolnienie się od ciężaru finansowego podatku. Taki skutek zostaje osiągnięty przy założeniu, że odbiorca usługi pokryje ciężar podatku.

Podatek od towarów i usług ma charakter cenotwórczy. W rozliczeniu podatkowym istotne jest odrębne fakturowanie ceny netto obok należnego podatku w dokumentach potwierdzających dokonanie opodatkowanej czynności (art. 106 ust. 1 ustawy o VAT). „W ten sposób można niejako «naocznie» przekonać się, w jaki sposób jest przenoszony ciężar zapłaty podatku z podatnika formalnego na finalnego nabywcę towaru lub usługi” (por. *Prawo podatkowe – część ogólna i szczególna*, red. W. Wojtowicz, 2005, s. 236 i nast.).

Europejski Trybunał Sprawiedliwości w swych wyrokach sprecyzował pojęcie samodzielnej działalności gospodarczej i wynagrodzenia dotyczącego dostaw towarów i świadczenia usług jako przedmiotu podatku. ETS orzekł m.in. „za samodzielną 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 po stronie usługodawcy a nadto nie powoduje odpowiedzialności usługodawcy wobec osób trzecich za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością (por. orzeczenia ETS: C-325/85 Komisja Europejska a Królestwo Holandii, C-202/90 Jayuntamiento de Sewilla a Rec Avdadores de Tributes de las Zonas Primera y Segunda). Również na gruncie polskiego prawa należy je rozumieć w sposób przyjęty w tym orzecznictwie.

3. Sytuacja biegłych sądowych i adwokatów działających z urzędu z punktu widzenia obowiązku odprowadzania VAT.

W rozpatrywanej sprawie – jak to już wcześniej wskazano – wnioskodawca koncentruje się także na zarzucie niezgodności z art. 2 Konstytucji przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2005 r.) 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, a zwłaszcza przychody biegłych w postępowaniu sądowych, dochodzeniowym i administracyjnym oraz adwokatów i radców prawnych świadczących pomoc prawną z urzędu.

Punktem wyjścia argumentacji Rzecznika jest tu stwierdzenie, że na gruncie poprzednio obowiązującej ustawy z 8 stycznia 1993 r. problem opodatkowania tym podatkiem czynności wykonywanych przez biegłych sądowych na zlecenie sądu nie istniał. Przyjmowano, że ustawa ta nie może regulować kwestii obłożenia biegłych sądowych VAT, ich działalność nie jest ani sprzedażą (dostawą oraz importem) towarów, ani też świadczeniem usług. W tej materii Rzecznik powołuje się m.in. na uchwałę Sądu Najwyższego z 22 kwietnia 1997 r. (sygn. akt III CZP 11/97, OSNC 1997/8/102), stwierdzającą, że wydanie opinii przez biegłego nie jest odpłatnym świadczeniem usług podlegającym opodatkowaniu, a także na poglądy literatury i orzecznictwo, ukształtowane pod rządami ustawy z 8 stycznia 1993 r., zakładając ich aktualność także w stosunku do nowych regulacji ustawy o VAT z 11 marca 2004 r., będących obecnie przedmiotem kontroli przez Trybunał Konstytucyjny w rozpoznawanej sprawie.

Wnioskodawca zarzuca, że także pod rządami nowej ustawy o VAT, art. 13 pkt 6 p.d.o.f. wprost wyłącza z działalności gospodarczej, podlegającej opodatkowaniu VAT, przychody z działalności wykonywanej osobiście przez osoby, którym organ władzy, sąd lub

prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności, w tym przez biegłych opiniujących w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym. Wywodzi, że biegły, realizując nakazane mu postanowieniem czynności badawcze, działa na rzecz organu procesowego, z jego umocowania, pod jego kierownictwem i według jego wskazówek, a organ jako jedyny uprawniony, czyni z opinii właściwy w swym mniemaniu użytek orzeczniczy. Organ procesowy, według wnioskodawcy, ponosi odpowiedzialność za tak podejmowane i realizowane czynności badawcze oraz za użytek, jaki czyni z opinii. Opiniowanie na użytek postępowań, podejmowane na mocy postanowień organów procesowych, spełnia według Rzecznika wymogi opisane w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, a zatem nie podlega obciążeniu tym podatkiem.

Trybunał Konstytucyjny przypomina, że prawo do wykonywania funkcji biegłego sądowego nabywane jest w Polsce w określonym trybie i po spełnieniu ściśle określonych warunków wynikających z przepisów rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie biegłych sądowych (Dz. U. Nr 15, poz. 133; dalej: rozporządzenie w sprawie biegłych sądowych). Sam wpis na listę biegłych wskazuje na zamiar wykonywania czynności biegłego w sposób częstotliwy. Biegły sądowy jest osobą, która ma teoretyczne i praktyczne wiadomości specjalne jako rzeczoznawca w danej dziedzinie, potwierdzone stosownym dokumentem. Przed objęciem funkcji biegły składa przyrzeczenie, iż powierzone mu obowiązki wykonywać będzie z całą sumiennością i bezstronnością. Nikt zatem nie powinien mieć wpływu na treść jego pracy, którą jest sporządzenie stosownej opinii. Okoliczność, że czynności wykonywane przez biegłych sądowych są wymienione w art. 13 pkt 6 p.d.o.f., nie może stanowić samoistnej przesłanki, aby uznać je *eo ipso* za niepodlegające podatkowi od towarów i usług. Istotne znaczenie ma tu kwestia odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich. Biegły odpowiada osobiście za wykonywane przez siebie czynności, niezależnie od tego, czy do określonego działania zobowiązał go sąd, czy też inny organ. Sam fakt, iż wydanie opinii zleca sąd, czy też inny organ, nie oznacza, że to on przyjmuje odpowiedzialność wobec osób trzecich. Opinia wydana przez biegłego jest dowodem w postępowaniu sądowym, podlegającym ocenie na równi z innymi dowodami, a nie usługą, której bezpośrednim odbiorcą jest uczestnik postępowania. Sąd ponosi odpowiedzialność jedynie za swoje rozstrzygnięcie, wydane w oparciu o ocenę wszystkich okoliczności w sprawie, w tym także tych, które wymagają wiadomości specjalnych, ale nie za czynności biegłego. Sąd, powołując biegłego z listy biegłych w celu wydania ekspertyzy, odwołuje się do jego specjalistycznej wiedzy, stąd wydana w oparciu o tę wiedzę opinia musi być w pełni samodzielna. Na samodzielność w wydaniu opinii, rozumianej jako wyrażanie własnych poglądów biegłego w danej sprawie, nie wpływa fakt, iż biegły ma obowiązek stosować się do wskazówek organu zlecającego, np. co do zakresu opinii. To, że biegły sporządza opinię w oparciu o akta sprawy przekazane przez zlecającego, nie może przesądzać o tym, iż nie jest on samodzielny. Nie dochodzi do przeniesienia na sąd odpowiedzialności za wyniki działań biegłego sądowego. Nie występują tu więc przesłanki art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, wyłączające biegłego z opodatkowania VAT.

Przychody adwokatów i radców prawnych pochodzące z wykonywania zadań zleconych przez sąd też zaliczane są do źródła przychodu, określonego w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT w związku z art. 13 pkt 6 p.d.o.f.. Adwokat z urzędu wykonuje czynności zlecane przez prezesa sądu w postępowaniu karnym czy też przez sąd w postępowaniu cywilnym. Są one wykonywane osobiście w sposób częstotliwy i samodzielnie.

Koszty pomocy prawnej świadczonej z urzędu w zależności od okoliczności faktycznych są pokrywane przez stronę przegrywającą proces bądź też – w razie ich nieopłacenia – przez Skarb Państwa. Kwestie te regulują odpowiednio przepisy: rozporządzenia 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.) i rozporządzenia 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.).

Także w wypadku świadczenia przez adwokatów pomocy prawnej z urzędu nie można mówić, że sąd bierze na siebie odpowiedzialność za czynności adwokata. Sąd „odpowiada” za wydany wyrok oraz za zapewnienie oskarżonemu prawa do obrony. Natomiast nie ma tożsamości czynności sądu i adwokata, których odbiorcą jest uczestnik postępowania sądowego, korzystający z pomocy prawnej. Status prawny, zakres kompetencji, a także odpowiedzialność adwokatów reguluje ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2002 r. Nr 123, poz. 1058, ze zm.) i odpowiednio ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 123, poz. 1059, ze zm.). Adwokat świadczący pomoc prawną z urzędu nie przestaje podlegać rygorom wykonywanego zawodu. Czynności wykonywane przez adwokatów na zlecenie sądu nie korzystają więc z wyłączenia w zakresie opodatkowania VAT, gdyż nie jest spełniony jeden z warunków określonych w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT dotyczący istnienia odpowiedzialności zlecającego wykonanie czynności za ich wykonanie przez zleceniobiorcę. W identycznej sytuacji znajdują się radcowie prawni w zakresie opodatkowania ich przychodów z tytułu nieodpłatnej pomocy prawnej udzielanej z urzędu.

Zgodnie z art. 19 ustawy o VAT obowiązek podatkowy powstaje co do zasady z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, a jeżeli wykonanie to powinno być potwierdzone fakturą – z chwilą jej wystawienia, nie później niż w ciągu 7 dni od wykonania usługi. Ta ogólna zasada stwarzała w praktyce poważne niedogodności osobom osiągającym przychody z tytułu wykonywania określonych czynności na zlecenie organów władzy lub administracji publicznej oraz sądów i prokuratorów w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że z dniem 1 czerwca 2005 r., a więc w dniu wejścia w życie poddanego kontroli jego konstytucyjności w rozpatrywanej sprawie przepisu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, na mocy § 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 95, poz. 797), wprowadzono regulację, że „w przypadku świadczenia usług na rzecz sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury przez osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym sądy te lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zleciły wykonanie określonych czynności związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty”.

Minister Sprawiedliwości w swych dwu rozporządzeniach z 28 września 2002 r., znowelizowanych 31 października 2005 r., w sprawie opłat za czynności adwokatów i radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu zawarł wyraźne wskazanie w ich § 2 ust. 3, 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.

Nowe regulacje, uwzględniające konsekwencje opodatkowania VAT czynności wykonywanych przez adwokatów i radców prawnych świadczonych na rzecz sądów przez refundację im przez sądy opłacanego podatku, opublikowane w Dzienniku Ustaw Nr 219 pod poz. 1872 i 1873 z 31 października 2005 r., weszły w życie przed wniesieniem do Trybunału wniosku przez Rzecznika w rozpatrywanej sprawie.

Minister Sprawiedliwości w § 11 rozporządzenia w sprawie biegłych sądowych ustalił, że „biegłemu przysługuje za wykonanie czynności wynagrodzenie w wysokości określonej odrębnymi przepisami”. Jako takie przepisy powinien być traktować także przepisy obowiązującej ustawy o VAT w zakresie, w jakim odnoszą się do fakturowania tych czynności i naliczania należnego od nich podatku. Zaniechał jednak w tej sprawie jednoznacznej regulacji.

4. Ocena art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT: konieczność rozdzielania kwestii konstytucyjności i adekwatności, a także samego ujęcia przepisu i sposobu jego stosowania.

Rzecznik Praw Obywatelskich, wnosząc o zbadanie przez Trybunał Konstytucyjny zgodności art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT i zarzucając nieczytelność dla podatników unormowanej w tym przepisie definicji podatnika podatku od towarów i usług, wskazał w *petitum* wniosku jako wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji. Trybunał, orzekając w sprawie, zgodnie z art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), jest związany tak określonymi przez wnioskodawcę granicami wniosku.

Trybunał Konstytucyjny przypomina, nawiązując do swej ukształtowanej linii orzeczniczej, że nie jest powołany do kontrolowania trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, a punktem wyjścia jego orzeczeń jest zawsze założenie racjonalnego działania ustawodawcy i domniemanie zgodności ustaw z Konstytucją. Takie stanowisko wyraził już w orzeczeniu z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K. 11/94 (OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12), tezę tę powtórzył w wyroku z 7 listopada 2006 r., sygn. SK 42/05 (OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 148). W wyroku z 19 września 2006 r. (sygn. K 7/05, OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 107) – wskazał, że „wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej (...) jest pogląd (...) o względnej swobodzie ustawodawcy w dziedzinie kształtowania dochodów i wydatków państwa”. W wyroku tym Trybunał Konstytucyjny zreasumował wcześniejsze ustalenia, przypominając między innymi, że władza ustawodawcza ma w tej dziedzinie szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa; Trybunał stwierdził, że ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. W świetle powyższego nie ulega wątpliwości, że kształtowanie zasad prawnych systemu podatkowego, w tym – dochodów, stanowi domenę legislatywy, a ustawodawca ma w tym zakresie dużą swobodę.

W wyroku z 21 marca 2005 r. (sygn. P 5/04, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 26) Trybunał stwierdził, że „Stanowienie prawa, a więc także wybór najwłaściwszych wariantów legislacyjnych, jest rolą parlamentu. Trybunał Konstytucyjny jest powołany jedynie do badania, czy parlament nie narusza przy tym norm, zasad i wartości ustanowionych w Konstytucji (...) nie jest natomiast właściwy do oceny słuszności czy celowości działań ustawodawcy, bo pozostaje to w ramach politycznej swobody działań parlamentu, za którą ponosi on odpowiedzialność przed elektoratem”. Jak wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny, opisana wyżej swoboda jest ograniczona zasadami i przepisami konstytucyjnymi oraz obowiązkiem poszanowania chronionych przez te zasady i przepisy wartości. Trybunał Konstytucyjny może zaś interweniować tylko wtedy, gdy ustawodawca przekroczył jej zakres w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie tych zasad jest ewidentne (por. orzeczenie z 9 stycznia 1996 r., sygn. K. 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1). Musi mieć przy tym na uwadze, że wynikająca z art. 10 Konstytucji zasada podziału władz wyklucza jego udział w wykonywaniu władzy ustawodawczej – nakazuje mu to powściągliwość w ocenie wniosków i skarg kwestionujących przyjęte rozwiązania normatywne, bo związany jest zarówno domniemaniem racjonalności ustawodawcy, jak i domniemaniem

konstytucyjności badanych przepisów (zob. wyrok z 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30).

Wstrzeźliwość Trybunału w ocenie konstytucyjności przepisów przez pryzmat ich stosowania uzasadniają też powszechnie znane systemowe wątpliwości co do granic między kognicją kontrolną Trybunału a stosowaniem prawa (zob. postanowienie z 24 maja 2005 r., sygn. SK 9/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 58).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyjaśniał znaczenie konstytucyjnej zasady określoności regulacji prawnych, co jest właśnie przedmiotem kontroli w rozpatrywanej sprawie. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, wymóg ten wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Zasada określoności regulacji prawnych wymaga, aby przepisy prawne były formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny (por. wyrok z 11 stycznia 2000 r., sygn. K. 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2, s. 20). „Każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie” (wyrok z 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51, s. 312).

Trybunał Konstytucyjny przypomina w tym miejscu ustalony pogląd, że niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie niezgodności z Konstytucją tylko wówczas, o ile niejasność jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków wykładni prawa mających na celu wyeliminowanie niejednorodności stosowania prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być więc traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter „kwalifikowany”, przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym wypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne już występujące w praktyce albo – w odniesieniu do kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa z tej przyczyny. Skutki rozbieżności muszą być jednak istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania prawa lub niepewności co do sposobu jego stosowania (zob. wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90). Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że ocena zgodności przepisów prawa z zasadą określoności regulacji prawnych musi uwzględniać specyfikę poszczególnych gałęzi prawa, charakter adresatów ustanowionych norm prawnych, a także wagę praw jednostki i interesów, których dotyczy dana regulacja.

Art. 84 Konstytucji stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Ustawodawca waży przy tym potrzeby państwa i obowiązki, nakładane na jego obywateli zgodnie z Konstytucją i ustawami. W tym rozumieniu każdy podatek jest – w pewnym sensie – niekorzystny dla podatnika, pomniejsza bowiem jego zasoby w zamian za rzeczywiste, zakładane albo deklarowane korzyści ze sprawnego funkcjonowania państwa i jego organów.

Trybunał Konstytucyjny ma świadomość, że na gruncie ustawy o VAT, będącej



implementacją przepisów VI dyrektywy Rady do ustawodawstwa krajowego, wielu podatników ma wątpliwości dotyczące jej postanowień i nie wszyscy bez zastrzeżeń akceptują wszystkie jej rozwiązania dotyczące np. zakresu podatku, stawek podatkowych czy odliczeń. Duży odsetek podatników powierza wypełnienie dokumentów podatkowych doradcom podatkowym, co świadczy, że postanowienia przepisów podatkowych, w tym ustawy o VAT, są dla adresatów skomplikowane i wymagają fachowego doradztwa. Dotyczy to jednak nie tylko przepisów prawa podatkowego i nie musi być argumentem rozstrzygającym o niekonstytucyjności regulacji prawnych.

5. Ocena konstytucyjności art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT z punktu widzenia wzorca art. 2 Konstytucji wskazanego we wniosku.

W oparciu o dokonaną analizę objętego wnioskiem przepisu, w brzmieniu nadanym nowelą z 21 kwietnia 2005 r., Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że przepis ten zredagowany jest w sposób nienaruszający zasady przyzwoitej legislacji w rozumieniu art. 2 Konstytucji. Jego redakcja nie stanowi przeszkody w jego należyтым zrozumieniu, z zastosowaniem wykładni prawa podatkowego. Skonstruowany przez ustawodawcę jako wyjątek od zasady ogólnej reguluje pojęcie i zakres usług określonych jako „samodzielna działalność gospodarcza” w rozumieniu art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, z którą łączy się powstanie obowiązku podatkowego VAT. Przepis ten *in fine* (od słowa: „jeżeli ...”), w związku z treścią przywołanego w nim art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f. definiuje formy „osobistej działalności gospodarczej” obejmujące rodzaje czynności, kiedy wykonująca je osoba fizyczna zachowuje niezależność organizacyjną, samodzielność przy wykonywaniu czynności i ponosi sama odpowiedzialność za ich wykonanie wobec osób trzecich, w wyniku czego wyłączenie jej spod opodatkowania VAT nie ma zastosowania. Na gruncie zaskarżonej regulacji, jeśli chodzi o opodatkowanie VAT „osobistej działalności gospodarczej”, należy każdorazowo zbadać, jaki jest kształt wzajemnych relacji, praw i obowiązków podmiotu w stosunku do podmiotu zlecającego te czynności. Sam art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT nie może być odczytywany jako regulacja wykluczająca automatycznie z kręgu podatników VAT wszystkich, którzy wykonują czynności, o których mowa w art. 13 pkt 2-9 p.d.o.f., jak to przyjął we wniosku wnioskodawca.

Odnosi się to także do problemu opodatkowania VAT przychodów biegłych w postępowaniu sądowym, dochodzeniowym i administracyjnym oraz adwokatów i radców prawnych świadczących pomoc prawną z urzędu, wskazanych wśród kategorii osób wymienionych w art. 13 pkt 6 p.d.o.f. Jeśli nie są spełnione w stosunku do nich warunki określone w art. 15 ust. 3 pkt 3 *in fine*, tj. jeśli te osoby nie są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności więzami prawnymi tworzącymi stosunek prawny między zlecającymi wykonanie czynności i wykonującymi zlecane czynności co do warunków ich wykonania, wynagrodzenia oraz odpowiedzialności osób trzecich (co podlega ocenie z punktu widzenia stosunku prawnego łączącego je ze zleceniodawcą), są one objęte na podstawie kwestionowanego przepisu obowiązkiem podatkowym VAT.

Możliwość wyłączenia z kręgu podatników VAT odnosi się i do biegłych, skoro w powołanych przepisach ich wymieniono – podobnie jak i do innych tamże wymienionych podmiotów. Organ stosujący prawo powinien ustalić, czy badane przychody podatnika, np. przychody biegłego, zostały uzyskane w warunkach określonych w art. 15 ust. 3 pkt 3 p.d.o.f. Organ stosujący prawo powinien dokonać wykładni przy ocenie sytuacji, kierując się prawem i orzecznictwem znajdującym odniesienie do ocenianego sposobu uzyskania przychodu.

W konsekwencji w odniesieniu do biegłych i tłumaczy świadczących swe opinie na rzecz sądu istnieje konieczność zróżnicowania ich sytuacji w zależności od tego czy świadczą oni swe usługi jako biegli wpisani na listę biegłych czy wykonują je okazjonalnie w okolicznościach nie wskazujących na zamiar wykonywania tych czynności w sposób

częstotliwy (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT).

6. Nieadekwatność wniosku RPO dla racjonalizacji praktyki sądowej i praktyki organów fiskalnych.

Trybunał zwraca uwagę, że działając w ramach kontroli konstytucyjności poddanych jego badaniu przepisów prawnych, Trybunał Konstytucyjny jest sądem prawa (art. 188 Konstytucji) i do jego kognicji nie należy rozpatrywanie zarzutów dotyczących błędnej wykładni dokonywanej przez sąd ani błędnej subsumpcji stanu faktycznego do regulacji prawnej norm kontrolowanych, zawartych w rozstrzygnięciach organów stosujących prawo czy wadliwości ich argumentacji.

Przedmiotem kontroli w rozpatrywanej sprawie jest – jak to wcześniej wskazano – przepis art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, zaś wzorcem art. 2 Konstytucji.

Jak wynika z treści uzasadnienia wniosku, zarzuty Rzecznika kierują się nie tylko przeciw treści kwestionowanego przepisu, regulującego zakres podmiotowy i przedmiotowy obowiązku podatkowego w zakresie VAT. Wnioskodawca przywołuje również w uzasadnieniu wniosku jako, jego zdaniem, niezgodne z art. 2 Konstytucji także inne przepisy ustawowe, zarzucając ich niewłaściwe stosowanie przy opodatkowaniu podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym VAT.

W szczególności wnioskodawca podnosi w uzasadnieniu niekonstytucyjność stosowania art. 14 ustawy z dnia 29 lipca 1997 r. – Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa; obecnie, po nowelizacji z 16 listopada 2006 r., jej rozdziału 1a „Interpretacje przepisów prawa podatkowego”), zarzucając, że organy finansowe w swym orzecznictwie ograniczają się do bezkrytycznego podzielenia stanowiska fiskusa, wyrażonego w „interpretacji Ministra Finansów” powziętej z naruszeniem art. 14 ordynacji podatkowej i art. 217 Konstytucji. Zarzuca, że zamiast rozważyć argumenty prawne wynikające z ustawy, „interpretację” tę uznają za źródło prawa. W związku z tym powstaje sytuacja, w której podatek jest nakładany aktem prawotwórczej wykładni bez ustawowego oparcia, z naruszeniem reguły, że podatek jest nakładany wyłącznie w drodze ustawowej (art. 217 Konstytucji), a organy podatkowe mają nadmierną swobodę praktycznego ustalania zakresu obowiązywania art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT.

W uzasadnieniu swojego wniosku RPO powoływał się na fakt, że art. 15 ust. 3 pkt 3 p.d.o.f. stwarza okazję do czynienia błędnych i „prawotwórczych” interpretacji. Jako przykład powołał Interpretację Ministra Finansów w sprawie opodatkowania przychodów adwokatów i biegłych (Dz. Urz. nr 6/2005). W związku z tym należy stwierdzić, że fakt istnienia kontrowersyjnych czy nawet błędnych interpretacji nie oznacza jednak, iż przepis zredagowany jest nieprawidłowy, w sposób czyniący go niejasnym.

Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że przepisy dawnego art. 14 § 2 (obecnie rozdziału 1a) ordynacji podatkowej wyraźnie wskazują, że interpretacje dokonane przez Ministra Finansów w trybie przewidzianym przez ordynację podatkową nie mają mocy prawotwórczej i nie zdejmują z organów podatkowych obowiązku badania stanu faktycznego sprawy oraz stosowania obowiązujących przepisów prawa w każdym indywidualnym wypadku. Organy podatkowe (naczelnik urzędu skarbowego, urzędu celnego, wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta czy marszałek województwa) na pisemny wniosek podatnika były zobowiązane udzielić mu pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie, w której nie toczy się jeszcze postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa. „Interpretacja” stanowi element procesu stosowania prawa podatkowego, określony przez ordynację podatkową, zawierający więc ocenę prawną sprawy objętej pytaniem podatnika, z przytoczeniem przepisów prawa. Zostaje wydana w trybie postanowienia, na które przysługuje zażalenie. Stanowi w założeniu instrument gwarancyjny ochrony interesów podatnika, w stosunku do którego wydana interpretacja jest

wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej właściwych w danej sprawie.

Nie do przyjęcia jest w tych warunkach teza wnioskodawcy, by dokonana przez Ministra Finansów lub organy podatkowe, w trybie przewidzianym przez ordynację podatkową, „interpretację przepisów podatkowych” traktować jako samoistną podstawę opodatkowania VAT podmiotów wskazanych w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT i by Trybunał, w ramach skierowanego doń wniosku, w rozpatrywanej sprawie, mógł dokonać kontroli konstytucyjności takiej „interpretacji”.

7. Możliwość rozwiązania za pomocą stosownych działań legislacyjnych problemu społecznego stanowiącego tło wniosku.

Wnioskodawca podnosi również w uzasadnieniu, 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.) i rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej z urzędu, 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 VAT w kwocie wypłacanych podatnikom VAT należności i wynagrodzeń osób, na których ciąży z tego tytułu obowiązek podatkowy.

Trybunał Konstytucyjny i w tym wypadku wskazuje, że powyższy zarzut odnosi się nie do struktury prawnej art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy – co jest przedmiotem wniosku Rzecznika – ale do sposobu stosowania art. 106 ust. 1 ustawy o VAT w postępowaniu podatkowym: braku zaliczania VAT należnego od podatników w ramach wypłacanego im wynagrodzenia i należności za usługi wykonane na rzecz podmiotów wskazanych w art. 13 pkt 6 p.d.o.f. na podstawie wyżej przywołanych przepisów dekretu i rozporządzeń Ministra Sprawiedliwości.

Trybunał Konstytucyjny przypomina, że problem, „czy biegłemu sądowemu podatnikowi podatku od towarów i usług przysługuje wynagrodzenie tylko w wysokości wynikającej z treści Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 1975 r. w sprawie kosztów przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych w postępowaniu sądowym (Dz. U. 46 poz. 254 ze zm.), czy też stosownie powiększone o należny podatek VAT” był przedmiotem rozstrzygnięcia Izby Cywilnej Sądu Najwyższego (zob. uchwała SN z 21 grudnia 2006 r., sygn. akt III CZP 127/06, OSNC 2007/10/150).

Sąd Najwyższy uchwałą o sygn. III CZP 127/06 rozstrzygnął, że „Sąd przyznaje biegłemu będącemu podatnikiem w zakresie podatku od towarów i usług wynagrodzenie bez uwzględnienia tego podatku”. Sąd Najwyższy podkreślił, że orzeka „w świetle nowych uregulowań prawnych; chodzi zwłaszcza o aktualny zakres obowiązku płacenia podatku od towarów i usług, określony w art. 5 w związku z art. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług”.

W odniesieniu do problemów będących przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego w rozpatrywanej sprawie, Sąd Najwyższy podkreślił, że źródłem powołania biegłego nie jest stosunek cywilnoprawny dwóch równoprawnych podmiotów; jest to stosunek o charakterze publicznoprawnym, zawiązany na podstawie norm procesowych. Sąd Najwyższy stwierdził, że wprowadzany rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. (Dz. U. Nr 95, poz. 797) zmieniającym rozporządzenie 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.) przepis § 3 ust. 2, stanowi, że w przypadku świadczenia usług na rzecz sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury przez osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, którym sądy te lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zleciły wykonanie określonych czynności związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, obowiązek podatkowy w zakresie VAT powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty. Przepis ten – zdaniem tego sądu – nie nakłada obowiązku płacenia tego podatku na inne podmioty (sąd, strony procesu), lecz przesuwają 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 przypomniał, że „Obowiązek uwzględniania podatku od towarów i usług od przyznawanego wynagrodzenia za te czynności został wprowadzony rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości z dnia 27 października 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie opłat za czynności adwokackie oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu (Dz. U. Nr 219, poz. 1872) i rozporządzeniem Ministra Sprawiedliwości z dnia 27 października 2005 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu”. Sąd Najwyższy podkreślił, że „w obowiązującym stanie prawnym nie ma analogicznego rozwiązania dotyczącego podatku od towarów i usług, płaconego przez biegłych sądowych”, 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: „Przetrasponowania 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”. Trybunał Konstytucyjny podzielił to stanowisko.

Trybunał Konstytucyjny, odnosząc się do wątpliwości wnioskodawcy wyrażonych w uzasadnieniu wniosku w związku z art. 9 ust. 1 dekretu z 26 października 1950 r. o należnościach świadków, biegłych i stron w postępowaniu sądowym oraz § 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z 18 grudnia 1975 r. w sprawie kosztów przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych w postępowaniu sądowym, stwierdza, że ewentualny zarzut pod tym względem, niewyartykułowany w *petitum* wniosku i nieodnoszący się do treści art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, odnosi się do wskazanej przez Sąd Najwyższy luki prawnej w regulacjach dotyczących zasad i procedury zaliczania VAT do kosztów sądowych. W rozpatrywanej sprawie zarzut ten wykracza poza ramy określone w art. 188 Konstytucji i nie może być przedmiotem rozpoznania przez Trybunał w rozpatrywanej sprawie.

8. Doceniając jednak wagę problemu i istnienie wskazanej przez Sąd Najwyższy w jego uchwale luki prawnej, Trybunał Konstytucyjny postanowił w trybie art. 4 ust. 2 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym zasygnalizować Sejmowi RP, 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.

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.