

Prof. dr hab. Tadeusz Widła  
Katedra Kryminalistyki UŚ

## VAT-em bieglego!

Trybunał Konstytucyjny w trzecim punkcie uzasadnienia wyroku wydanego w sprawie o sygn.: K 50/05 stwierdził, że biegły jest podatnikiem VAT, bo ponosi odpowiedzialność wobec osób trzecich. Orzeczenie w tej sprawie (odnośnie zgodności art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u. z art. 2 Konstytucji!) jest ostateczne.

Siedmioosobowy skład Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwalił (I FPS 3/08), że biegły jest podatnikiem VAT, bo ponosi odpowiedzialność wobec osób trzecich. Orzeczenie w tej sprawie – choć formalnie wiąże tylko skład orzekający, który wystąpił z pytaniem prawnym – praktycznie rzecz biorąc może być wzruszone tylko w trybie opisanym w art. 269 p.p.s.a. (przez odpowiednią uchwałę innego składu 7-osobowego lub izby).

Nie należy się spodziewać zmiany uchwały NSA; bo dotychczas sądy wojewódzkie, orzekające w sprawach VAT-u od należności biegłych, odrzucały wnioski stron o wystąpienie o uchwałę w trybie art. 269 p.p.s.a. – nawet nie podejmując dyskusji z argumentami, a jedynie stwierdzając, że ze stanowiskiem wyrażonym w *Uchwale ...* się solidaryzują.

Orzeczenia te (TK i NSA) referent uważa za **błędne, zbędne i szkodliwe** – i dał temu wyraz na piśmie (zob.: T. Widła: *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego, sygn. akt: k 50/05*, „Palestra”, n. 7-8, 2008, s. 291-301; tegoż: *Glosa do uchwały NSA, sygn. akt: I FPS 3/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, n. 4, 2009, s. 146-154).

Działając w wykonaniu wystąpienia sygnalizacyjnego Trybunału (S 3/08), z inicjatywy Senatu, w dn. 5 listopada 2009 r. Sejm uchwalił poprawkę do *Dekretu o należnościach ...*; w której „ubruttowił” wynagrodzenia biegłych.

Niestety zmiany legislacyjne i orzeczenia ukierunkowujące praktykę orzeczniczą nie rozwiązują żadnego z istotnych problemów – co więcej tworzą nowe. Np. zmiany *Dekretu ...* nie należy utożsamiać ze stanowiskiem, że wszystkie kategorie biegłych są podatnikami VAT. Wystąpienia przedstawicieli Ministerstwa Finansów także skłaniają do pesymizmu. W tej sytuacji biegli muszą sami zatroszczyć się o siebie – np. korzystając z następujących podpowiedzi.

W okresie do 1 stycznia 2010 r. obciążanie biegłych podatkiem VAT jest naruszeniem *zasady neutralności* tego podatku i wynikającej z niej *zasady wyłącznego obciążania* tym

podatkiem *konsumpcji*. Zasady te opisano w art. 2 unijnej *Pierwszej Dyrektywy* (67/227/EEC).

Do czasu „ubruttowienia” stawek biegłych podatek VAT był dla nich dodatkowym podatkiem osobistym.

Tymczasem z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości i Naczelnego Sądu Administracyjnego (zob. np.: FSK 1633/04) podatek VAT nie może być podatkiem osobistym. Nie może naruszać zasady neutralności i zasady opodatkowywania konsumpcji.

Trybunał Konstytucyjny w wystąpieniu sygnalizacyjnym (S 3/08) zauważył, że brak „ubruttowienia” pozostaje w niezgodzie z zasadą neutralności.

Ponadto bieg terminów obowiązku podatkowego (VAT), wynikającego z włączenia do prawa krajowego postanowień *VI Dyrektywy*, zaczyna się dopiero z dniem prawidłowego włączenia do prawa krajowego postanowień tej *Dyrektywy* – zob. np.: C-208/90.

Więc publiczne pogrożki *Fiskusa* (że zaległe podatki ściągnie od biegłych z odsetkami), to wydawałoby się „strachy na Lachy”. Wobec jednak już zaistniałych „incydentów” orzeczniczych nie należy pokładać zaufania w sądach – że znają one obowiązujące prawo i że będą go stosować. W jednym z wyroków NSA stwierdził np., że ten stan (tj. naruszanie zasady neutralności - p.m.) ... nie ma wpływu na sytuację prawno-podatkową biegłego (Sic!). Więc *Fiskus* ten podatek ściąga – czasami w warunkach urągających przyzwoitości (z kontrolami domowymi włącznie).

Obciążenia finansowe to jednak kwestia drugorzędna – z uwagi na zwolnienie kwotowe, o którym mowa w art. 113 u.p.t.u.

Wg szacunków PTK w okresie do 1 stycznia 2010 r., gdy granicą zwolnienia był przychód 50 tys. zł, spośród ok. 25 tys. biegłych sądowych ze zwolnienia tego nie mogło korzystać mniej niż 1 tys. biegłych. Od tego roku granicą jest kwota 100 tys. zł, więc podatek ten będzie płacić mniej niż 500 osób. Od przyszłego roku (150 tys. zł) chyba już żaden biegły.

Natomiast w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (zob. np. C-384/98, C-212/01 i in.) lekarzom wykonującym ekspertyzy nie przysługuje zwolnienie przedmiotowe, o którym m.in. mowa w art. 43 u.p.t.u.; bo wydawanie opinii dla wymiaru sprawiedliwości nie jest świadczeniem usług medycznych.

Prawdziwy problem jednak to odpowiedzialność wobec osób trzecich; która wg Trybunału i NSA rzekomo ciąży na biegłych.

Tak rzeczywiście jest w większości krajów Unii; ale tam czynności biegłych to rzeczywiście samodzielna działalność gospodarcza – biegły to tzw. sędzia faktu, a jego działalność jest skomercjalizowana.

Tam opinie to wsparcia stanowisk stron procesowych. Opinia prywatna ma taką samą moc dowodową jak opinia uzyskana przez prokuratora. A w Polsce opinie prywatne są pozbawione mocy dowodowej (a nawet są w procesie niedopuszczalne).

[Tu czynione rozważania nie mają zastosowania do sytuacji rzeczoznawców majątkowych, działających w trybie opisanym w prawie o obrocie nieruchomościami (ale ich dotyczą, jeżeli do sprawy powołano ich w trybie opisanym w KPK lub KPC), ani w *Kodeksie Spółek* ...; ani też w trybie kontraktowym (np. umowa między GDDKiA i *Stalexport-em*).]

Jeżeli więc stanowiska TK i NSA uznawać za miarodajne, to (także w sytuacjach opisanych w KPC lub w KPK) odpowiedzialność wobec osób trzecich obciąża:

- Biegłych sądowych (z listy).
- Biegłych *ad hoc* (Trybunał spośród podatników VAT ich wyłączył; ale to wyłączenie przysługuje im przecież na mocy art. 15 ust. 2 u.p.t.u., a nie na mocy art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u.).
- Dla kwestii odpowiedzialności wobec osób trzecich jest obojętne, czy biegły ma prawo do zwolnienia (przedmiotowego, kwotowego).

Należy więc liczyć się z tym, że biegli będą pozywani przez pniaczy za:

- Zniszczenie, uszkodzenie lub inne (nawet emocjonalne) pomniejszenie wartości badanych przedmiotów.
- Niemożność korzystania z przedmiotów – z uwagi na (zdaniem stron) za długie wykonywanie ekspertyzy.
- Naruszenie dóbr osobistych – poprzez np. przypisanie im w opinii psychiatrycznej lub psychologicznej pewnych skłonności, a nawet w ogóle pewnej grupy cech źle widzianych w danym środowisku (nawet jeżeli jest to tylko przekonanie skarżącego się osobnika).
- Szkody poniesione przez opinię (stanowisko), której ostatecznie organ procesowy (niekoniecznie trafnie) nie uzna. Niezadowolona strona może wywodzić, że z tego

tytułu poniosła wydatki na przedłużającą się reprezentację adwokacką, konieczność wykonania następnych ekspertyz, etc.

- Szkody poniesione z powodu porażki procesowej. Może to stać się nawet elementem taktyki procesowej; bo wygranie sprawy z biegłym może ułatwić starania o wznowienie postępowania w sprawie, którą wcześniej strona przegrała.

Pojawiły się już pierwsze takie pozwy. Nie ma jeszcze rozstrzygnięć, więc trudno spekulować jak ukształtuje się praktyka orzecznicza. Ale dotychczasowe doświadczenia skłaniają do tego, żeby nie liczyć na rzekomą roztropność sądów; ale o swe bezpieczeństwo prawne biegli powinni zatroszczyć się sami – na wzór tego, jak czynią to biegli w innych krajach.

Należy więc liczyć się z tym, że biegli w sądach będą spędzać jeszcze więcej czasu – bo także we własnych sprawach, a nie tylko w sprawach, do których ich powołano.

#### **Na etapie wykonywania ekspertyzy:**

Bez jednoznacznego wskazania w postanowieniu (przez zaznaczenie, że organ procesowy zleca te czynności na własną odpowiedzialność) nie podejmować żadnych czynności badawczych, które mogłyby łączyć się ze zniszczeniem, uszkodzeniem, a nawet jakimkolwiek pomniejszeniem wartości (rynkowej, emocjonalnej) badanego przedmiotu.

W przypadku lekarzy, psychologów, etc.: nie podejmować żadnych czynności pozostających w niezgodzie z ustawami regulującymi prowadzenie działalności zawodowej – np. bez zgody badanego nie pobierać krwi na obecność środków odurzających, bez zgody badanych nie poddawać ich testom lub obserwacjom, etc.

Najlepiej nie podejmować żadnych działań z własnej inicjatywy; a wyłącznie wyraźnie wskazane w postanowieniu - przebadać tylko obiekty wyraźnie wskazane w postanowieniu, nie wahać się z opisem wszystkich, nawet najdrobniejszych zastrzeżeń odnośnie materiału badawczego i tylko odpowiadać na pytania wyraźnie tam postawione (nawet jeżeli przedłożony materiał pozwalałby na więcej, nawet jeżeli miałyby to znaczenie dla sprawy!). Jeżeli sądy będą konsekwentne; to – w świetle np. wyroku w sprawie o sygn.: I ACa 1875/04 – powinno to zapobiec ewentualnemu orzeczeniu na niekorzyść biegłego.

## Na etapie opiniowania:

Unikać wydawania tzw. opinii kategoriycznych (w efekcie rozstrzygnięcie kwestii - i odpowiedzialność - spadnie wyłącznie na organ procesowy).

Tam – ale tylko tam - gdzie możliwe są do uzyskania wyliczenia prawdopodobieństwa (np. wg teorematu Bayesa), wnioski wyrażać przy użyciu wykładników liczbowych.

Tam, gdzie biegły odwołuje się do prawdopodobieństwa w sensie psychologicznym (pewność psychologiczna jest tu najwyższym stopniem prawdopodobieństwa), używać wykładników o treści: „prawdopodobnie ...”, „nie wykluczam ...”, itp. Nie używać zwrotów jednoznacznych („osoba badana jest ...”, „testament sporządzono pod wpływem choroby ...”, itp.).

Wzorem zachodnich ekspertów można stosować wykładniki leksykalne o treści: „literatura przedmiotu (środowisko naukowe) zbioru takich cech, jak znalezione w toku tu opisywanych badań, uznaje za znamienne dla ...”, itp.

Zaproponowane środki nie kłócą się z ciążącą na biegłym powinnością sumienności i uczciwości; bo pozostają w zgodzie z obecnym paradygmatem metodologicznym! Oczywiście niektórzy prokuratorzy lub sędziowie mogą być z tego powodu niezadowoleni; ale czy biegli powinni się kierować ich interesem, czy też własnym? Nikt z państwowych decydentów nie zamierza skomercjalizować pracy biegłych; ale jednocześnie nie sprzeciwiają się traktowaniu przez fiskusa czynności biegłych jako skomercjalizowanych. W efekcie organy są w sytuacji wyjątkowo korzystnej: *zjadły ciastko i mają ciastko*. Przykładem tego może być postawa Prokuratury: w §171 najnowszego *Regulaminu* ... zastrzega sobie wobec biegłego pozycję kierowniczą (formalnie i merytorycznie!); a wobec NSA – gdy rozważano kwestię tu wspomnianej *Uchwały* ... - przedstawicielka Prokuratury oświadczyła, że solidaryzuje się z niekorzystnym dla biegłych stanowiskiem Trybunału. Z obserwacji praktyki znane są też orzeczenia ignorujące „ubruttowiającą” poprawkę do *Dekretu* ... - zamiast tego z powołaniem orzeczenia SN w sprawie o sygn.: III CZP 127/06.

Natomiast pojawiające się w środowisku sugestie, aby na znak protestu biegli rezygnowali z dalszej współpracy z sądami lub chociażby skreślali się z list, wydają się nietrafne, bo:

- Opiniowanie okazjonalne (*ad hoc*) nie uwolni od ryzyka włączenia po sądach z tytułu odpowiedzialności wobec osób trzecich.

- Taką demonstracją nikt się nie przejmie. Wiadomo przecież, że najczęściej sądy kierują się zasadą WIELOBE (Pobocho: *byle kto, byle szybko, byle tanio!*; a w zamian: *byle co, wykonane byle jak!*). Miejsca opuszczone przez fachowców zajmą „eksperci z własnej nominacji”. Zadziała zasada *Greshama-Kopernika* („pieniądz dobry jest wypierany przez pieniądz zły”). A sądom i prokuraturom to wystarczy – bo przecież w ostatecznym rozrachunku dla nich jakże często liczy się tylko „WYKON”.

Biegli, którzy ufając prawu i wierząc zasadzie *iura novit curia* uwikłali się w procedurę uzyskiwania interpretacji, zakończoną ostatecznymi wyrokami sądów administracyjnych, wcale nie muszą traktować tej sytuacji jako zakończonej ostatecznie. Mogą bowiem składać skargi konstytucyjne – z uwagi na wspomniane naruszenie *zasady neutralności* (w latach 1984-2009); a także zarzucając niezgodność z art. 2 Konstytucji RP dwóch przepisów *Ustawy o podatku od towarów i usług*: art. 6 pkt. 2 u.p.t.u. oraz art. 15 u.p.t.u. (całego, a nie art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u., o którym orzekł już Trybunał).