

KAZUS nr 1

SKARGA do WSA na interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO*

Zainteresowana (podatniczka) Hanna K. wystąpiła z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

We wniosku podała, że jest doradcą podatkowym wykonującym jednoosobowo i samodzielnie swój zawód we własnej indywidualnej kancelarii doradcy podatkowego. W ramach tej działalności wykonuje również czynności zastępstwa prawnego z urzędu przed sądem administracyjnym, z tytułu przyznania w tym zakresie skarżącym podatnikom przez sąd prawa pomocy.

Wobec powyższego zainteresowana zadała pytanie: czy przychody uzyskiwane jako zwrot kosztów nieopłaconej pomocy prawnej wykonywanej z urzędu kwalifikować należy jako pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 UPDOF, czy też jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, wskazanej w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 powołanej ustawy podatkowej?

Zdaniem zainteresowanej przychody te są przychodami z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 UPDOF.

Podatniczka: *Hanna K.*

Przedmiot wniosku:

wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 14b § 1 Ordynacji w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Stan faktyczny:

– *podatnik jest doradcą podatkowym wykonującym jednoosobowo i samodzielnie zawód we własnej indywidualnej kancelarii doradcy podatkowego;*

– *w ramach tej działalności wykonuje również czynności zastępstwa prawnego z urzędu przed sądem administracyjnym, z tytułu przyznania w tym zakresie skarżącym podatnikom przez sąd prawa pomocy.*

Pytanie podatnika:

czy przychody uzyskiwane jako zwrot kosztów nieopłaconej pomocy prawnej wykonywanej z urzędu kwalifikować należy jako pochodzące z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 UPDOF, czy też jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, wskazanej w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 ww. ustawy?

Istotne przepisy:

art. 10 ust. 1 pkt 3 UPDOF

art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 UPDOF.

Stanowisko podatnika:

przychody te są przychodami z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 UPDOF

*) Wyciąg z treści kazusu. Pełna treść znajduje się w uchwale 4/VII/2019 z dnia 21 sierpnia 2019 r.

Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANOWISKA SĄDU**Treść interpretacji podatkowej**

W indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego z dnia 14 lutego 2019 roku, nr 90/60/90, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ocenił stanowisko zainteresowanej podatniczki jako nieprawidłowe.

Data wydania interpretacji: 14.02.2019 r.

Nr interpretacji: 90/60/90

Organ:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Uzasadnienie interpretacji podatkowej

Zdaniem podatkowego organu interpretacyjnego wykonywanie zastępstwa prawnego przed sądem administracyjnym z urzędu, to jest w ramach przyznanego skarżącemu prawa pomocy, odbywa się na zlecenie sądu, co odpowiada treści art. 13 pkt 6 UPDOF. Z tego powodu oceniane przychody pochodzą ze źródła przychodów wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt. 2 UPDOF, czyli z działalności wykonywanej osobiście, niezależnie od tego, czy prowadząc kancelarię doradcy podatkowego podatniczka prowadzi działalność gospodarczą, czy też nie.

Stanowisko organu:

- *wykonywanie zastępstwa prawnego przed sądem administracyjnym z urzędu, odbywa się na zlecenie sądu, co odpowiada treści art. 13 pkt 6 UPDOF;*
- *oceniane przychody pochodzą ze źródła przychodów wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt. 2 UPDOF, czyli z działalności wykonywanej osobiście;*
- *nie ma znaczenia okoliczność czy podatniczka prowadzi działalność gospodarczą, czy też nie.*

Naruszone przepisy:

- *art. 13 pkt 6, art. 5a pkt 6 i art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 UPDOF;*
- *art. 121 § 1 w zw. z art. 14h Ordynacji;*
- *art. 121 § 1 w zw. z art. 14h w zw. z art. 14c § 1 i 2 Ordynacji.*

Polecenie

Proszę sporządzić skargę do sądu administracyjnego na opisaną powyżej indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego, przyjmując, że termin do wniesienia skargi jeszcze nie upłynął.

Podstawa prawna:

art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1, art. 54 § 1 ppsa

Wnioski:

- *uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej interpretacji;*
- *zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.*

[OPRACOWANIE AUTORSKIE]

Warszawa, dnia 5 marca 2019 r.

**Wojewódzki
Sąd Administracyjny
w Warszawie**
ul. Jasna 2/4
00-013 Warszawa

za pośrednictwem:
Dyrektor
Krajowej Informacji Skarbowej
ul. Teodora Sixta 17
43-300 Bielsko-Biała

Strona skarżąca:

Hanna K.
ul. Dolna 7, 00-009 Warszawa
NIP: *fikcyjny*

Reprezentowana przez

doradcę podatkowego Jana Kowalskiego
Nr wpisu na listę doradców podatkowych *fikcyjny*
adres do doręczeń:
Kancelaria Doradcy Podatkowego Jan Kowalski
ul. fikcyjna, 00-000 Warszawa

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Sygn. interpretacji: **nr 90/60/90**

Wpis stały: 200,00 zł (słownie: dwieście złotych)

SKARGA
DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
na interpretację podatkową

Na podstawie art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1, art. 54 § 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2014, poz. 718, z późn. zm., dalej „ppsa”), działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej, w oparciu o załączone pełnomocnictwo, zaskarżam w całości interpretację indywidualną z dnia 14 lutego 2019 r. wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (dalej „Organ”) w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, doręczoną stronie skarżącej w dniu 17 lutego 2019 r.

Zaskarżonej interpretacji indywidualnej zarzucam naruszenie przepisów prawa materialnego oraz procesowego, mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

- art. 13 pkt 6, art. 5a pkt 6 i art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (tj. Dz. U..., dalej “UPDOF”) przez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu przez Organ, iż wynagrodzenie z tytułu udzielenia pomocy prawnej z urzędu, uzyskane przez doradcę podatkowego, prowadzącego działalność w ramach własnej kancelarii, należy zakwalifikować do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, nie zaś do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej;
- art. 121 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (Dz. U...; dalej “Ordynacja”) w zw. z art. 14h Ordynacji, poprzez nieuwzględnienie w wydanej interpretacji indywidualnej orzecznictwa sądów administracyjnych, a tym samym prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania do organu podatkowego;
- art. 121 § 1 w zw. z art. 14h w zw. z art. 14c § 1 i 2 Ordynacji poprzez nie odniesienie się do całości przedstawionego we wniosku stanowiska stronie skarżącej, nie poddanie analizie wszystkich regulacji prawnych mających wpływ na ocenę przedmiotowej kwestii, jak również nie przedstawienie w sposób wyczerpujący swojego stanowiska co do oceny prawnej opisanego zdarzenia przyszłego, a tym samym prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania do organu podatkowego.

Mając na uwadze powyższe zarzuty wobec interpretacji indywidualnej wnoszę o:

- uwzględnienie skargi oraz uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej,
- zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, od organu na rzecz strony skarżącej według norm przepisanych.

UZASADNIENIE

Pismem z dnia 27 stycznia 2019 r. [wpływ do organu: 29 stycznia 2019 r.] Skarżąca skierowała do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

W dniu 14 lutego 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał w przedmiotowej sprawie interpretację indywidualną nr 90/60/90, w której uznał stanowisko Skarżącej za nieprawidłowe [Skarżącej doręczono interpretację indywidualną dnia 17 lutego 2019 r.].

W zaskarżonej interpretacji Organ stwierdził, iż przychody uzyskiwane jako zwrot kosztów nieopłaconej pomocy prawnej wykonywanej z urzędu, osiągnane przez Skarżącą, wykonującą zawód doradcy podatkowego w ramach własnej kancelarii, należy kwalifikować jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, wskazanej w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 UPDOF.

W ocenie Skarżącej pogląd zaprezentowany przez Organ nie znajduje uzasadnienia na gruncie analizowanych przepisów prawa podatkowego oraz nie ma oparcia w orzecznictwie administracyjnym.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 UPDOF źródłami przychodów są, m.in., działalność wykonywana osobiście (pkt 2) oraz pozarolnicza działalność gospodarcza (pkt 3).

Biorąc pod uwagę art. 5a pkt 6 UPDOF za działalność gospodarczą albo pozarolniczą działalność gospodarczą uznaje się działalność zarobkową:

- wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową;
- polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż;
- polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych; prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 UPDOF.

Za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności;
- są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności;
- wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

Natomiast stosownie do art. 13 UPDOF za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 UPDOF, uważa się m.in. przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności (pkt 6).

Nawiązując do powyższego, art. 246 ppsa stanowi, iż przyznanie prawa pomocy osobie fizycznej następuje:

- w zakresie całkowitym – gdy osoba ta wykaże, że nie jest w stanie ponieść jakichkolwiek kosztów postępowania;
- w zakresie częściowym – gdy wykaże, że nie jest w stanie ponieść pełnych kosztów postępowania, bez uszczerbku utrzymania koniecznego dla siebie i rodziny.

Prawo pomocy obejmuje zwolnienie od kosztów sądowych oraz ustanowienie adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego. Ustanowienie adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego w ramach prawa pomocy jest równoznaczne z udzieleniem pełnomocnictwa.

Zgodnie zaś z art. 250 ppsa wyznaczony adwokat, radca prawny, doradca podatkowy albo rzecznik patentowy otrzymuje wynagrodzenie odpowiednio według zasad określonych w przepisach o opłatach za czynności adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych albo rzeczników patentowych w zakresie ponoszenia kosztów nieopłaconej pomocy prawnej oraz zwrotu niezbędnych i udokumentowanych wydatków.

Jednocześnie należy wskazać, iż zgodnie z ustawą z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. Nr 102, poz. 475, ze zm.), doradca podatkowy może wykonywać swój zawód m.in. jako osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek (w ramach własnej kancelarii).

W art. 41 ww. ustawy wskazano, że doradca podatkowy jest uprawniony do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych dotyczących spraw obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami.

Odnosząc się do tych przepisów, Skarżąca wskazuje, iż organ podatkowy kwalifikując wynagrodzenie (z tytułu udzielonej pomocy prawnej z urzędu) Skarżącej, jako doradczynie podatkowej, wykonującej zawód w ramach własnej kancelarii, do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 UPDOF, dokonał błędnej wykładni art. 13 pkt 6 w zw. art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 UPDOF.

Ustanowienie pełnomocnika z urzędu, w przypadku zastosowania instytucji prawa pomocy, ma na celu umożliwienie stronie skorzystania z fachowej pomocy prawnej, bez ponoszenia związanych z tym kosztów, aby nie naruszać – z uwagi na ich status majątkowy – prawa do sądu, w rozumieniu art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji, lub też – w konkretnie ustawowo określonych przypadkach, w których ustawodawca przewidział konieczność zabezpieczenia interesów strony poprzez objęcie jej pieczęcią fachowej pomocy prawnej – ma stanowić gwarancję prawidłowego toku procedowania. Umocowanie to obliuguje pełnomocnika do podejmowania stosownych czynności procesowych na rzecz strony, dla której został ustanowiony pełnomocnikiem z urzędu, lecz jednocześnie stanowi zobowiązanie Skarbu Państwa do wypłaty ustanowionemu w tym trybie pełnomocnikowi wynagrodzenia nieopłaconej pomocy prawnej.

W tym zatem sensie orzeczenie o ustanowieniu pełnomocnika z urzędu stanowi formę zlecenia wykonania określonych czynności, w rozumieniu art. 13 pkt 6 UPDOF, co nie powoduje jednak, że pomiędzy pełnomocnikiem a sądem powstaje jakikolwiek stosunek prawny – cywilnoprawny lub o charakterze publicznoprawnym. „Zlecenie” w tym przypadku należy rozumieć jako stwierdzenie procesowej potrzeby zagwarantowania stronie pomocy prawnej, której koszty poniesie Skarb Państwa, stanowiące polecenie (nakaz) objęcia taką pomocą przez dysponującą fachowymi umiejętnościami osobę ze stosownej korporacji prawniczej, w zamian za wynagrodzenie otrzymane od Skarbu Państwa.

Stwierdzenie to nie powoduje jednak, że przychody ustanowionego pełnomocnika z urzędu należy zawsze zaliczać do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 UPDOF.

Zawodowa działalność doradcy prawnego, wykonywana w formach określonych ustawie o doradztwie podatkowym, jest ściśle związana z jego kwalifikacjami zawodowymi. Ponadto cechuje się ciągłością, powtarzalnością podejmowanych działań oraz zorganizowaniem i podporządkowaniem regułom rynku, jako realizowana w obrocie gospodarczym, w celu uzyskania zysku i tym samym spełnia kryteria uznania jej za działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5a pkt 6 lit. a UPDOF. Taki charakter posiada także wtedy, gdy jest realizowana na rzecz klienta w oparciu o stosunek cywilnoprawny (pełnomocnik ustanowiony z wyboru), jak również gdy źródłem tej działalności nie jest taki stosunek, lecz orzeczenie sądu o ustanowieniu pełnomocnika z urzędu. Pełnomocnictwo procesowe ma bowiem zawsze charakter osobisty, natomiast sposób ustanowienia pełnomocnika (z wyboru czy z urzędu) nie ma znaczenia dla oceny podatkowego charakteru jego przychodów.

Skarżąca podkreśla, iż o kwalifikacji określonej działalności, w aspekcie podatku dochodowego, decyduje zasadniczo jej przedmiot oraz sposób funkcjonowania w obrocie prawnym, a nie podstawa jej realizacji, czyli tryb ustanowienia pełnomocnictwa.

Tym samym czynności wykonywane przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu należy oceniać w kontekście ich charakteru oraz formy prowadzenia jego działalności zawodowej, gdyż ustanowienie pełnomocnikiem z urzędu jest następstwem jego uprawnień oraz aktywności zawodowej, w ramach korporacji doradców podatkowych. Wykonywanie zatem czynności pełnomocnika z urzędu nie jest oderwane od jego czynności wykonywanych jako pełnomocnika ustanowionego z wyboru klienta. Ponadto usługi te nie mają odrębnego charakteru, w stosunku do innych czynności realizowanych przez doradcę podatkowego, jako pełnomocnika strony procesowej. Wykonując bowiem czynności pełnomocnika ustanowionego z urzędu dokonuje on w imieniu strony, którą reprezentuje, czynności prawnych, wynikających z tego pełnomocnictwa. Na podstawie tego umocowania pełnomocnik jest upoważniony do reprezentowania (zastępstwa) strony w stosunkach prawnych z innymi podmiotami prawa, przy czym zakres tej reprezentacji jest całkowicie niezależny od tego, czy wynika z umocowania przez samą stronę, czy też z urzędu. Tym samym, jeżeli pełnomocnik prowadzi swoją działalność zawodową we własnym imieniu, w sposób zorganizowany i ciągły, usługa pomocy prawnej z urzędu wpisuje się w ciąg zdarzeń jego zorganizowanej działalności zawodowej prowadzonej na własny rachunek. Realizując przy tym zadania związane z usługą pomocy prawnej z urzędu, pełnomocnik wykonujący zawód w ramach kancelarii lub spółki, z zasady korzysta z pomieszczeń i sprzętu tych form organizacyjnych jego działalności gospodarczej, m.in. spotykając się i kontaktując ze stroną, na rzecz której działa, jak również wykorzystuje w tym zakresie personel służący mu pomocą przy wykonywaniu tej działalności, co rzutuje zresztą na koszty tejże działalności.

Skarżąca podnosi także, iż organ podatkowy nie odniósł się do wszystkich wskazanych przez Skarżącą, we wniosku o interpretację indywidualną, okoliczności stanu faktycznego, poprzestając na arbitralnym stwierdzeniu, iż przedmiotowe przychody należy kwalifikować jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia art. 14c § 1 i 2 Ordynacji.

Ponadto wydając zaskarżoną interpretację organ podatkowy nie uwzględnił aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych, które w tym zakresie wskazuje na zupełnie odmienną kwalifikację prawnopodatkową przedmiotowych przychodów.

W tym aspekcie warto zatem wskazać uchwałę pełnego Składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 października 2013 r., sygn. akt II FPS 1/13. W uchwale tej Sąd zważył, iż „(...) wynagrodzenie z tytułu nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, zależnie od formy prawnej w jakiej wykonuje on swój zawód, należy kwalifikować do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 316, ze zm.) – w przypadku, gdy pomoc prawną z urzędu pełnomocnik wykonuje prowadząc działalność zawodową w formie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 lit. a UPDOP, a gdy czyni to w ramach innych form wykonywania swojego zawodu – wynagrodzenie to należy kwalifikować do źródła przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 tej ustawy.”

Z powyższej uchwały wynika, że kwalifikacja do źródła przychodów w podatku dochodowym wynagrodzenia z tytułu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, jest zależna od formy prawnej wykonywania przez niego zawodu.

Należy podkreślić, że cytowana powyżej uchwała NSA ma moc wiążącą pozostałe składy sądów administracyjnych, które aby odstąpić od zajętego w tej uchwale stanowiska, musiałyby ponownie przedstawić powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi NSA. Na mocy bowiem art. 269 § 1 ppsa jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi. Wynikająca więc z wyżej wskazanego przepisu ogólna moc wiążąca uchwały (także konkretnej) wyraża się w tym, że żaden skład orzekający (jakiegokolwiek sądu administracyjnego) nie może rozstrzygnąć kwestii objętej zakresem uchwały w sposób sprzeczny ze stanowiskiem w niej zawartym. Jedyną możliwość odstąpienia od stanowiska zawartego w uchwale stanowi wystąpienie przez skład niepodzielający tego stanowiska do odpowiedniego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego z zagadnieniem prawnym.

Mając na względzie powyższe skarga jest w pełni zasadna i strona skarżąca wnosi jak na wstępie.

Za stronę skarżącą
Doradca podatkowy
Jan Kowalski
nr wpisu *fikcyjny*
Podpis

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł.
2. odpis skargi wraz z załącznikami;
3. dowód uiszczenia wpisu stałego w wysokości 200 zł;

[OPRACOWANIE REDAKCYJNE I SKRÓCONE]

miejsowość, data (*fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu*)

Wojewódzki Sąd Administracyjny

w ...

adres

za pośrednictwem

Dyrektor

Krajowej Informacji Skarbowej

adres

Strona skarżąca:

imię, nazwisko, adres, NIP

Reprezentowana przez

doradcę podatkowego... imię, nazwisko

nr wpisu

adres do doręczeń

Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Sygn. interpretacji:

Wpis stały: 200,00 zł

Kazus nr 1

**SKARGA
DO WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
na interpretację podatkową**

I. We wstępie należy zamieścić następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienia skargi: art. 3 § 2 pkt 4a, art. 50 § 1, art. 52 § 1, art. 53 § 1, art. 54 § 1 p.p.s.a
- wskazać, że działamy w imieniu i na rzecz strony skarżącej w oparciu o załączone pełnomocnictwo;
- wskazać, że wnosimy skargę na interpretację indywidualną, podając kto i kiedy ją wydał, czego dotyczyła i kiedy została doręczona.

II. Wnosimy zarzuty przeciw interpretacji:

- naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 13 pkt 6, art. 5a pkt 6 i art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 UPDOF, poprzez błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie...
- naruszenie przepisów postępowania, mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 121 § 1 w zw. z art. 14h Ordynacji, poprzez ...

- naruszenie przepisów postępowania, mających istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 121 § 1 w zw. z art. 14h w zw. z art. 14c § 1 i 2 Ordynacji, poprzez ...

III. Wskazujemy zakres żądania będącego przedmiotem skargi:

- o uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonej interpretacji;
- o zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

(należy sformułować na podstawie treści kazusu)

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Skarżąca podnosi, kwalifikacja do źródła przychodów w podatku dochodowym wynagrodzenia z tytułu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, jest zależna od formy prawnej wykonywania przez niego zawodu adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego, wobec czego nie można dokonać takiej kwalifikacji niezależnie od formy prawnej w jakiej pełnomocnik ten wykonuje swój zawód. Ponadto, o kwalifikacji określonej działalności, w aspekcie podatku dochodowego, decyduje zasadniczo jej przedmiot oraz sposób funkcjonowania w obrocie prawnym, a nie podstawa jej realizacji, czyli tryb ustanowienia pełnomocnictwa. Tym samym, w świetle przedstawionego przez Skarżącą stanu faktycznego należało przyjąć, iż wynagrodzenie z tytułu nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu, należy kwalifikować do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 UPDOF.

Ponadto w zaskarżonej interpretacji Organ nie odniósł się do wszystkich wskazanych przez Skarżącą, we wniosku o interpretację indywidualną, okoliczności stanu faktycznego, przedstawiając na arbitralnym stwierdzeniu, iż przedmiotowe przychody należy kwalifikować jako przychody z działalności wykonywanej osobiście, co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia art. 14c § 1 i 2 Ordynacji. Wydając zaskarżoną interpretację Organ nie uwzględnił również aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych, które w tym zakresie wskazuje na zupełnie odmienną kwalifikację prawnopodatkową przedmiotowych przychodów.

Za stronę skarżącą
Doradca podatkowy
Jan Kowalski
nr wpisu *fikcyjny*
Podpis

Załączniki:

1. oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł.
2. Odpis skargi wraz z załącznikami;
3. Potwierdzenie uiszczenia wpisu stałego w kwocie 200 zł;

KOMENTARZ DO PRZEPISÓW PRZYWOŁANYCH W KAZUSIE

Art. 27 Ustawy o doradztwie podatkowym

Ustawa wprowadza dla doradcy podatkowego możliwość wyboru trzech form wykonywania zawodu (czynności doradztwa podatkowego – zob. art. 2 ustawy). Podstawowa forma wykonywania zawodu to prowadzenie działalności gospodarczej, jako osoba fizyczna, we własnym imieniu i na własny rachunek. Dalej, doradca podatkowy może wykonywać zawód jako uczestnik spółki niemającej osobowości prawnej, tj. jako wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej. Jednakże we wskazanych wyżej spółkach doradcy podatkowi mogą wykonywać zawód, pod warunkiem że komplementariuszami w spółce komandytowej i spółce komandytowo-akcyjnej oraz wspólnikami w pozostałych spółkach są wyłącznie doradcy podatkowi, adwokaci, radcowie prawni, biegli rewidenci, rzecznicy patentowi lub prawnicy zagraniczni wykonujący stałą praktykę. Ponadto ustawa stanowi, iż większość komplementariuszy w spółce komandytowej i spółce komandytowo-akcyjnej oraz wspólników w pozostałych spółkach, muszą stanowić podmioty wymienione w art. 3 ustawy, a więc doradcy podatkowi, adwokaci, radcowie prawni oraz biegli rewidenci. Jeżeli w spółce komandytowej i spółce komandytowo-akcyjnej jest nie więcej niż dwóch komplementariuszy lub pozostałe spółki składają się z dwóch wspólników, jeden z nich powinien być podmiotem wymienionym w art. 3 ustawy.

Art. 10 UPDOF

1. Źródłami przychodów są: (...)
- 1) działalność wykonywana osobiście;
- 2) pozarolnicza działalność gospodarcza;

Art. 13 UPDOF

Za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, uważa się:

(...)

- 6) 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, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10, i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powoływanych przez organy władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 9;

Zagadnienie prawnopodatkowej kwalifikacji przychodów uzyskiwanych przez pełnomocników za pomoc prawną świadczoną z urzędu, w sytuacji, gdy pełnomocnicy ci wykonują zawód prowadząc pozarolniczą działalność gospodarczą, budziło zasadnicze wątpliwości prawne i doprowadziło do rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Kontrowersje te zostały rozstrzygnięte uchwałą Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 października 2013 r. (II FPS 1/13), w której stwierdzono, że wynagrodzenie z tytułu nie-

opłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, zależnie od formy prawnej, w jakiej wykonuje on swój zawód, należy kwalifikować do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 UPDOF – w przypadku, gdy pomoc prawną z urzędu pełnomocnik wykonuje prowadząc działalność zawodową w formie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 lit. a UPDOF, a gdy czyni to w ramach innych form wykonywania swojego zawodu – wynagrodzenie to należy kwalifikować do źródła przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 UPDOF.

PODSUMOWANIE

Analiza przepisów zawartych w treści kazusu oraz wnioski płynące z orzecznictwa pozwalają na oparcie rozwiązania kazusu o następującą argumentację:

- Zawodowa działalność doradców podatkowych realizowana jest na rzecz klienta w oparciu o stosunek cywilnoprawny (pełnomocnik ustanowiony z wyboru), bądź orzeczenie sądu o ustanowieniu pełnomocnika z urzędu. Sposób ustanowienia pełnomocnika nie ma znaczenia dla oceny podatkowego charakteru jego przychodów.
- O kwalifikacji określonej działalności, w aspekcie podatku dochodowego, decyduje zasadniczo jej przedmiot oraz sposób funkcjonowania w obrocie prawnym, a nie podstawa jej realizacji, czyli tryb ustanowienia pełnomocnictwa.
- Wynagrodzenie z tytułu nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, zależnie od formy prawnej w jakiej wykonuje on swój zawód, należy kwalifikować do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 UPDOF w przypadku gdy pomoc prawną z urzędu pełnomocnik wykonuje prowadząc działalność zawodową w formie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 lit. a UPDOF, a gdy czyni to w ramach innych form wykonywania swojego zawodu – wynagrodzenie to należy kwalifikować do źródła przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 tej ustawy.¹

1. Uchwałę pełnego Składu Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 października 2013 r., sygn. akt II FPS 1/13