



Kancelaria Doradztwa Podatkowego RATUS

Cezary Krawczyk

ul. Kard. Wyszyńskiego 1

05-530 Góra Kalwaria

tel.: 22 727 24 42 lub 45

tel. kom.: 605 532 500

e-mail: kancelaria@ratus.com.pl

OPINIA PRAWNO-PODATKOWA NA ZLECENIE POLSKIEGO TOWARZYSTWA TŁUMACZY PRZYSIĘGLYCH I SPECJALISTYCZNYCH TEPIS

WYKAZ SKRÓTÓW

KPC - Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2019 roku, poz.1450 z późn. zm.),

KPK - Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. z 2020 roku, poz. 30),

Proces karny - "Proces Karny Zarys Systemu" autorstwa Stanisława Waltosia, Wydawnictwo LexisNexis Warszawa 2009 rok,

OP - Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 roku, poz. 900),

PPSA - Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2019 roku poz. 2325 z późn. zm.),

Przedmiotowa uchwała NSA - Uchwała całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego Sygn. akt II FPS 1/13 z 21 października 2013 roku,

Rozporządzenie - Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 24 stycznia 2005 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności tłumacza przysięgłego (Dz. U. z 2005 roku nr 15 poz. 131 z późn. zm.),

UKSC - Ustawa z dnia 28 lipca 2005 roku o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (t.j. Dz. U. z 2019 roku, poz. 785 z późn. zm.),

UPIT - Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2019 roku, poz. 1387 z późn. zm.),

Wykonywanie Zawodu Tłumacza Przysięgłego - " Wykonywanie Zawodu Tłumacza Przysięgłego w Kazusach" autorstwa Pawła Gugały i Moniki Antosik-Bandurskiej, Wydawnictwo Polskie Stowarzyszenia Tłumaczy Przysięgłych i Specjalistycznych TEPIS, Warszawa 2019 rok.

Treść opinii.

W związku z powstałymi licznymi wątpliwościami Polskie Towarzystwo Tłumaczy Przysięgłych i Specjalistycznych TEPIS zadało pytanie, czy przychody tłumaczy przysięgłych którzy wykonują czynności na zlecenie sądu i jednocześnie prowadzą działalność gospodarczą mogą być rozliczane jako samodzielna działalność w rozumieniu artykułu 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wątpliwości powstały przede wszystkim w związku z podjęciem przez Naczelny Sąd Administracyjny w składzie całej Izby Finansowej uchwały o Sygnaturze akt II FPS 1/13 z dnia 21 października 2013 roku. W przedmiotowej uchwale NSA stwierdził między innymi, że wynagrodzenie z tytułu nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, zależne jest od formy prawnej w jakiej wykonują swój zawód, należy kwalifikować do źródeł przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 UPIT, w przypadku gdy pomoc prawną z urzędu pełni pełnomocnik wykonujący działalność zawodową w formie działalności gospodarczej w rozumieniu artykułu 5a pkt 6 lit. a) ustawy o UPIT, a gdy czyni to w ramach innych form wykonywania zawodu wynagrodzenie to należy kwalifikować do źródła przychodów z działalności wykonywanej osobiście o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 tej ustawy (cytowane za Lex Optima). W nawiązaniu do tej uchwały Minister Finansów wydał interpretację ogólną z dnia 22 maja 2014 roku nr DD2/033/30/KBF/14/RD-4742, w której de facto rozszerzył pogląd Naczelnego Sądu administracyjnego na inne zawody nie znajdując uzasadnienia dla wyróżniania tylko dla pełnomocników zawodowych będących adwokatami, radcami prawnymi, doradcami podatkowymi i rzecznikami patentowymi.

W związku z tym, zgodnie z poglądem Ministra Finansów wyrażonym w interpretacji ogólnej, należy stwierdzić, że dotyczy ona również tłumaczy przysięgłych wykonujących czynności na zlecenie sądów. Innymi słowy, jeżeli prowadzą oni działalność gospodarczą, to przychody uzyskiwane z wykonywania tłumaczeń na rzecz sądów powinni zaliczyć do tej działalności gospodarczej. Oczywiście należy mieć na względzie przepisy UPIT, z których wynika, że w takim przypadku przychód powstaje nie kasowo tylko memoriałowo, to jest obowiązek podatkowy powstaje generalnie z dniem wykonania zlecenia a nie otrzymania wynagrodzenia z tytułu wykonywanych czynności.

Ministerstwo Finansów oraz sądy wielokrotnie zmieniały stanowisko dotyczące kwalifikacji przychodów na podstawie artykułu 13 ustawy UPIT. Również po wydaniu interpretacji ogólnej i poprzedzającej jej uchwały Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego Ministerstwo Finansów, w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez Szefa Krajowej Informacji

Skarbowej, niekonsekwentnie wypowiada się na temat kwalifikacji tych przychodów i czasami kontestuje uchwałę przedmiotową NSA twierdząc, że przychody takie mogą być rozliczane w ramach działalności gospodarczej, z czego a contrario wynika, że nie muszą. Ponadto należy mieć na względzie przepisy UPIT, zgodnie z którymi sąd nie pobiera podatku jako płatnik tylko wówczas gdy tłumacz przysięgły złoży oświadczenie, że czynności wykonywane na zlecenie sądu wchodzi w zakres prowadzonej działalności gospodarczej (art. 41 ust. 2 ustawy UPIT). W innych przypadkach przychody takie sąd kwalifikuje na podstawie artykułu 13 pkt 6 do przychodów z samodzielnej działalności i pobiera od nich zaliczkę na podatek dochodowy.

Wracając do przedmiotowej uchwały NSA, to moim zdaniem sąd nie uwzględnił specyfiki czynności tłumacza przysięgłego wykonywanych na zlecenie sądu.

I tak, do tłumaczy przysięgłych wykonujących czynności na zlecenie sądu stosuje się nie tylko Rozporządzenie, ale również ustawę o kosztach sądowych w sprawach cywilnych.

Jak się podkreśla w literaturze, o ile większość kwestii dotyczących wynagrodzenia tłumaczy uregulowanych jest w Rozporządzeniu, o tyle przepisy dotyczące zwrotu kosztów związanych z wykonywaniem tłumaczenia i utraconego zarobku zawarte są w kilku aktach normatywnych. Zarówno KPC w artykule 265 § 2 jak i KPK w art. 204 § 3 stanowią, że do tłumaczy stosuje się odpowiednio przepisy o biegłych sądowych, co oznacza, że kwestie dotyczące tłumaczy nie są uregulowane odrębnie, a wykonywania tłumaczeń przysięgłych w postępowaniu sądowym (na zlecenie sądów) należy stosować z uwzględnieniem przepisów dotyczących biegłych, wynikających głównie z KPC i KPK. W przypadku zwrotów kosztów podróży, noclegu i utrzymania stosuje się przepisy dotyczące biegłych (patrz Wykonywanie Zawodu Tłumacza Przysięgłego strona 141-148). Tłumaczom przysięgłym mogą być przyznane zaliczki na wydatki związane z tłumaczeniem na zasadach identycznych jak w przypadku biegłych (patrz Wykonywanie Zawodu Tłumacza strony 151-153). Również w przypadku zwrotu wydatków stosuje się przepisy dotyczące biegłych. Zgodnie z artykułem 89 KPC biegłemu przysługuje wynagrodzenie za wykonaną pracę oraz zwrot poniesionych przez niego wydatków niezbędnych do wydania opinii. Jeżeli opinia jest fałszywa wynagrodzenie oraz zwrot jakichkolwiek kosztów poniesionych przez biegłego związanych z jej sporządzeniem lub złożeniem nie przysługuje. Jeżeli opinia jest nierzetelna lub została sporządzona lub złożona ze znacznym nieusprawiedliwionym opóźnieniem wynagrodzenie ulega odpowiedniemu zmniejszeniu. Można również odstąpić od przyznania wynagrodzenia lub do zwrotu

jakichkolwiek poniesionych przez biegłego kosztów związanych z jej sporządzeniem (patrz Wykonywanie Zawodu Tłumacza strona 149)

Z kolei Stanisław Waltoś wyróżnia kategorię pomocników organów procesowych dzieląc ich na specjalistów, protokolantów, scenografów, tłumaczy i konwojentów policji. W procesie karnym tłumaczy wzywa się:

- a) do przesłuchania głuchego lub niemego gdy nie wystarcza porozumienie się z nim za pomocą pisma,
- b) do przesłuchania osoby niewładający językiem polskim,
- c) jeżeli zachodzi potrzeba przełożenia na język polski pisma sporządzonego w języku obcym lub odwrotnie zapoznania oskarżonego z treścią przeprowadzanego dowodu (patrz Proces Karny strona 207).

Stanisław Waltoś podkreśla, że do tłumaczy stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące biegłych, co wynika wprost z artykułu 204 § 3 KPK. Między innymi odpowiednie zastosowanie znajduje artykuł 196 §1 KPK, który stanowi, że nie mogą być biegłymi osoby wymienione w artykule 178, 182 i 185, jeżeli odnoszą się do nich przyczyny wyłączenia wymienione w artykule 40 § 1 pkt 1-3 i 5, a także osoby, które zostały powołane w charakterze świadków oraz osoby, które były świadkami czynu (patrz Proces Karny strona 233). Z powyższych przepisów znajdujących odpowiednie zastosowanie do tłumaczy wynika, że nie mogą być tłumaczami adwokaci lub radcowie prawni, w związku z faktami, o których dowiedzieli się udzielając porady lub prowadzą sprawę, duchowni w związku z faktami, o których dowiedzieliśmy przy spowiedzi, osoby najbliższe dla oskarżonego i osoby pozostające z oskarżonym w szczególnie bliskim stosunku. Także tłumaczami nie mogą być sędziowie wymienieni w artykule 40 paragraf 1 punkt 1-3 i 5, to jest sędziowie powiązani ze stronami lub tacy których sprawa bezpośrednio dotyczy (tak zwani *Iudex inhabilis*).

Nie widzę żadnego powodu dla którego NSA odrzucił literalną interpretację przepisów na korzyść wykładni systemowej i celowościowej. Ale nawet wówczas gdyby wykładnia celowościowa była w tym przypadku zasadna, wydaje się, że popełniono zbyt dużo błędów logicznych. Przede wszystkim nie ma żadnych powodów żeby zakładać, że wybór wykonywania zawodu w formie działalności gospodarczej przesądza o tym, że wykonywanie innych czynności, na przykład tych na zlecenie właściwych organów administracji publicznej, zwanych przez ustawę UPTT samodzielną działalnością, miało być też uznane za działalność gospodarczą. Przecież można sobie wyobrazić bardzo wiele przypadków obserwowanych zwłaszcza w praktyce zawodowej osób wykonujących wolne zawody, że jest zupełnie przeciwnie (to znaczy, że

czynności w ramach działalności gospodarczej i samodzielnej działalności są rozłączne). Oto kilka przypadków, z którymi spotkałem się osobiście.

Lekarz dentysta wykonuje zabiegi lecznicze lub prace protetyczne, a przed sądem występuje jako biegły (ekspert) oceniający poprawność i prawidłowość wykonania takich zabiegów lub prac przez innych lekarzy. Jest to zupełnie inny zakres działalności. Czynności eksperckich dokonywanych przed sądem nie wykonuje przecież w ramach działalności gospodarczej. Zwrócić już należy uwagę na to, że czynności te wymagają także odmiennych kwalifikacji. Adwokat i radca prawny w ramach działalności gospodarczej wykonują czynności doradztwa podatkowego. W tym się specjalizują i na co dzień nie uczestniczą w procesach, ale zgłosili się na listę pełnomocników w ramach pomocy prawnej z urzędu (radca prawny w sprawach cywilnych a adwokat w sprawach cywilnych i karnych). Doradca podatkowy wykonuje zawód doradcy podatkowego głównie koncentrując się na prowadzeniu ksiąg rachunkowych oraz byciu przedstawicielem podatkowym i na wykonywaniu opinii podatkowych. Na co dzień nie wykonuje on żadnych czynności procesowych przed sądami, ale w odpowiedzi na apel Krajowej Izby Doradców Podatkowych zgłosił się do tak zwanej samopomocy i prowadzi sprawy będące odpowiednikami spraw z urzędu prowadzonych przez radców prawnych i adwokatów. We wszystkich tych przypadkach wykonywanie zastępstwa procesowego na zlecenie sądu nie ma nic wspólnego z wykonywaniem na co dzień zawodu adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego w ramach działalności gospodarczej. Zatem w tych przypadkach wykładnia celowościowa całkowicie zawodzi i nie powinna być stosowana.

Dlatego, między innymi, z uwagi na powyższe, należy wyraźnie podkreślić że przedmiotowa uchwała moim zdaniem jest pomyłką sądu. Jednak uchwała ta istnieje w obrocie prawnym i istnieje obawa że organy podatkowe oraz sądy niższych instancji - Wojewódzki Sąd Administracyjny - będą się do tej uchwały stosowały. Aby zachować bezpieczeństwo prawne należy występować o indywidualne interpretacje podatkowe. Niestety, należy pamiętać o tym, że uchwały NSA mają tak zwaną moc wiążącą. Moc wiążąca uchwał NSA polega na tym, że we wszystkich sprawach składy orzekające sądów administracyjnych (NSA i WSA) są związane uchwałami. Oznacza to, że jeżeli nie podzielają stanowiska zajętego w uchwale, to powinny zgodnie z art. 269 PPSA przedstawić powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi poszerzonemu NSA (tj. składowi siedmiu sędziów, całej Izby albo pełnemu składowi NSA). Wydaną w następstwie zainicjowania wskazanego wyżej trybu uchwałą wyjaśniającą powstałą wątpliwość prawną, są już jednak bezwzględnie związane (na mocy odpowiedniego stosowania art. 187 2 w zw. z art. 269 1 PPSA.). Wykładnia zawarta w uchwałach NSA ma moc wiążącą jedynie w stosunku do sądów administracyjnych, co oznacza, iż nie wiąże

formalnie organów administracji oraz stron i uczestników postępowania sądownoadministracyjnego. W praktyce jednak, organy administracji z reguły akceptują pogląd prawny wyrażony w uchwale NSA. Działalność uchwałodawcza NSA jest jedną z najważniejszych instytucji służących ujednoczeniu orzecznictwa sądów administracyjnych (patrz materiały zamieszczone na:

https://prawo.amu.edu.pl/data/assets/pdf_file/0004/310990/Uchwała-NSA.pdf).

Zatem, w obecnym stanie faktycznym i prawnym, tylko wydaną przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej interpretacją indywidualną dotyczącą przyszłego stanu faktycznego tłumacz przysięgły może być chroniony, nawet jeżeli organy podatkowe w konkretnej sprawie zajmą inne stanowisko.

Interpretacje indywidualne wydaje się na podstawie artykułu 14b OP. Z § 2 artykułu 14b OP wynika, że wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Z kolei z artykułu 14k § 1 OP wynika, że zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Nie wdając się w szczegóły, ponieważ jest to temat na oddzielną opinię lub artykuł, największą ochronę zapewnia interpretacja indywidualna dotycząca stanu przyszłego.

Postulować też należy zmianę anachronicznych przepisów UPIT. Aby usunąć wszelki spory i wątpliwości ustawodawca powinien w artykule 13 powiedzieć, że za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2, o ile nie są uzyskiwane w ramach działalności gospodarczej, uważa się, itd. Czyli dodać frazę "o ile nie są uzyskiwane w ramach działalności gospodarczej", co prawdopodobnie, ucięłoby spory dotyczące kwalifikacji tych przychodów do samodzielnej działalności lub działalności gospodarczej.

Sugeruję także, żeby Stowarzyszenie TEPIS wystąpiło do Ministra Finansów o wydanie nowej interpretacji ogólnej, nie opartej na przedmiotowej uchwale NSA. Zgodnie z artykułem 14 k §2 OP, zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Cezary Krawczyk
Doradca podatkowy 01194

CEZARY KRAWCZYK
doradca podatkowy 01194
05-530 Góra Kalwaria, ul. Wyszyńskiego 1
tel. (0-22) 727 24 42, tel./fax. (0-22) 727 24 45