

II FPS 1/13 - Uchwała I

Data orzeczenia	2013-10-21
Data wpływu	2013-01-28
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Adam Bącał Aleksandra Wrzesińska- Nowacka Anna Dumas Antoni Hanusz Arkadiusz Cudak Artur Mudrecki Barbara Wasilewska Beata Cieloch Bogdan Lubiński Bogusław Dauter Danuta Oleś Grażyna Jarmasz Grzegorz Krzymień Jacek Brolik Jan Rudowski Janusz Zubrzycki /sprawozdawca/ Jerzy Płusa Jerzy Rypina Krystyna Chustecka Krzysztof Winiarski Maciej Jaśniewicz Małgorzata Niezgódka - Medek Małgorzata Wolf- Kalamala Marek Kołaczek Marek Zirk-Sadowski /przewodniczący/ Maria Dożynkiewicz Roman Wiatrowski Stanisław Bogucki Stefan Babiarz Sylwester Marciniak Tomasz Kolanowski Tomasz Zborzyński Zbigniew Kmiecik
Symbol z opisem	6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób fizycznych
Treść wyniku	Podjęto uchwałę
Powołane przepisy	Dz.U. 2012 nr 0 poz 361; art. 5a pkt 6 lit. a), art. 10 ust. 1 pkt 2, pkt 3; Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - tekst jednolity

Tezy

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. 361, z późn. 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) u.p.d.o.f., 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.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący sędzia NSA Marek Zirk-Sadowski, sędzia NSA Stefan Babiarz, sędzia NSA Adam Bącał, sędzia NSA Stanisław Bogucki, sędzia NSA Jacek Brolik, sędzia NSA Beata Cieloch, sędzia NSA Krystyna Chustecka, sędzia NSA

Arkadiusz Cudak, sędzia NSA Bogusław Dauter, sędzia NSA Maria Dożynkiewicz, sędzia NSA Anna Dumas, sędzia NSA Antoni Hanusz, sędzia NSA Grażyna Jarmasz, sędzia NSA Maciej Jaśniewicz, sędzia NSA Zbigniew Kmiecik, sędzia NSA Tomasz Kolanowski, sędzia NSA Marek Kołaczek, sędzia NSA Grzegorz Krzymień, sędzia NSA Bogdan Lubiński, sędzia NSA Sylwester Marciniak, sędzia NSA Artur Mudrecki, sędzia NSA Małgorzata Niezgódka – Medek, sędzia NSA Danuta Oleś, sędzia NSA Jerzy Płusa, sędzia NSA Jan Rudowski, sędzia NSA Jerzy Rypina, sędzia NSA Barbara Wasilewska, sędzia NSA Roman Wiatrowski (współsprawozdawca), sędzia NSA Krzysztof Winiarski, sędzia NSA Małgorzata Wolf-Kalamala, sędzia NSA Aleksandra Wrzesińska- Nowacka, sędzia NSA Tomasz Zborzyński (współsprawozdawca), sędzia NSA Janusz Zubrzycki (sprawozdawca) Protokolant: Maciej Wojtuń po rozpoznaniu w Izbie Finansowej na posiedzeniu jawnym w dniu 21 października 2013 r. z udziałem zastępcy Prokuratura Generalnego Roberta Hernanda zagadnienia prawnego przekazanego przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wnioskiem z dnia 23 stycznia 2013 r., BO-4660-3/13, o podjęcie uchwały wyjaśniającej: "czy wynagrodzenie z tytułu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, niezależnie od formy prawnej w jakiej wykonuje on swój zawód, należy kwalifikować do źródła przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 316, z późn. zm.), czy do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy?" podjął następującą uchwałę: "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, z późn. 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) u.p.d.o.f., 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".

Uzasadnienie

1. Wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały w składzie całej Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego.

1.1. Wnioskiem z dnia 23 stycznia 2013 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł, na podstawie art. 36 § 1 i § 2 ustawy z dnia 25 lipca

2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. Nr 153, poz. 1269, z późn. zm.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, z późn. zm.), o podjęcie uchwały wyjaśniającej:

Czy wynagrodzenie z tytułu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, niezależnie od formy prawnej w jakiej wykonuje on swój zawód, należy kwalifikować do źródła przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 316, z późn. zm.), czy do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy?

1.2. Przywołując przepisy znajdujące zastosowanie w przedmiotowym zagadnieniu wskazano na następujące normy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych:

a) art. 5a pkt 6 lit. a u.p.d.o.f.:

"Art. 5a. Ileż w ustawie jest mowa o:

(...)

6) działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej - oznacza to działalność zarobkową:

a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,

(...)

- 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";

b) art. 5b u.p.d.o.f.:

"Art. 5b. 1. Za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

1) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności;

2) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności;

3) wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

2. Jeżeli pozarolniczą działalność gospodarczą prowadzi spółka niemająca osobowości prawnej, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3.";

c) art. 10 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 u.p.d.o.f.:

"Art. 10. 1. Źródłami przychodów są:

(...)

2) działalność wykonywana osobiście;

3) pozarolnicza działalność gospodarcza;"

d) art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f.:

"Art. 13. 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;"

1.3. W uzasadnieniu wniosku wskazano, że w orzecznictwie sądów administracyjnych występuje rozbieżność, dotycząca stosowania przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 316, z późn. zm.; dalej: "u.p.d.o.f.") w zakresie odpowiedniego kwalifikowania do źródła przychodów wynagrodzeń otrzymywanych przez pełnomocników ustanowionych z urzędu, wykonujących zawód w różnych formach prawnych przewidzianych dla tych pełnomocników, z tytułu kosztów udzielonej przez nich i nieopłaconej pomocy prawnej.

Interpretując i stosując powołane w petitum wniosku przepisy prawne składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych zajmują w powyższej kwestii dwa odmienne stanowiska. Według jednego z nich wynagrodzenia pełnomocników z tytułu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu należy zaliczać do przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Równolegle prezentowany jest także odmienny pogląd, że owe wynagrodzenia należy kwalifikować do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Sprawy, w których orzekały sądy administracyjne, jak dotąd dotyczyły ustanowionych z urzędu adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych, wykonujących zawód w ramach spółki cywilnej, partnerskiej lub komandytowej bądź w ramach indywidualnej kancelarii.

Stosowanie zatem powyższych przepisów w aspekcie dokonywanej kwalifikacji do określonego źródła przychodu wynagrodzeń przyznanych pełnomocnikom z tytułu udzielonej przez nich z urzędu pomocy prawnej, która nie została opłacona, jest niejednolite, przy czym rozbieżne poglądy występują zarówno w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak i w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych.

1.4. Według pierwszego z poglądów orzeczniczych wynagrodzenia ustanowionych z urzędu pełnomocników przyznane im z tytułu udzielonej pomocy prawnej, która nie została opłacona, należy kwalifikować do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f., tzn. jako przychody z działalności wykonywanej osobiście.

Do grupy orzeczeń aprobujących ten pogląd należy zaliczyć przede wszystkim wyrok NSA z dnia 30 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 1009/10, wydany w sprawie dotyczącej interpretacji indywidualnej z wniosku adwokata wykonującego zawód w ramach spółki cywilnej. Argumentując na rzecz takiego stanowiska, w wyroku tym NSA stwierdził, że: "Katalog przychodów, które należy zaliczyć do przychodów z działalności wykonywanej osobiście określony został w art. 13 ustawy. Zaliczenie zatem przychodów do działalności wykonywanej osobiście, z mocy przywołanego przepisu, powoduje iż tego rodzaju działalności, nie można lokować w pojęciu pozarolniczej działalności gospodarczej. Należy podzielić pogląd zaprezentowany w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 2008 r., iż "ustawodawca wyraźnie rozróżnił w przepisach u.p.d.o.f. źródła przychodów z działalności wykonywanej osobiście oraz z pozarolniczej działalności gospodarczej, wskazując je w art. 10 ust. 1 pkt 2 i 3 wymienionej ustawy; podział, o którym mowa, ma charakter rozłączny" (zob. wyrok NSA, sygn. akt II FSK 168/08, opublikowany w: LEX nr 577735).

Zgodnie z art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa się 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, administracyjnym oraz płatników, z zastrzeżeniem art. 14 ust. 2 pkt 10 i inkasentów należności publicznoprawnych, a także przychody z tytułu udziału w komisjach powołanych przez organy władzy lub administracji państwowej i samorządowej, z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 9. Z treści tego przepisu wynika, że warunkiem uznania świadczeń otrzymanych przez osobę wykonującą czynność zleconą przez sąd za przychód z działalności wykonywanej osobiście, jest aby uprawnienie podmiotu zlecającego wykonanie takiej czynności wynikało z przepisów prawa. Jednocześnie ustawodawca w tych regulacjach wyraźnie akcentuje, że chodzi o "przychody osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności". W tym miejscu należy podkreślić, że pomocy prawnej z urzędu na zlecenie sądu udziela osobiście adwokat, a nie spółka cywilna, w ramach której skarżący wykonuje swój zawód. Również w określonych przypadkach odpowiedzialność dyscyplinarną lub cywilną, osobiście ponosi adwokat, a nie spółka cywilna. Na gruncie prawa podatkowego nie ma przeszkód, aby osoby prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą, równolegle wykonywały określone czynności na przykład na zlecenie sądu oraz osiągały z tego tytułu przychody, o których mowa w przepisie art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. Oznacza to, że unormowania art. 8 u.p.d.o.f. będą miały zastosowanie, ale wyłącznie do przychodów osiąganych z działalności gospodarczej. Jeśli zatem pomocy prawnej z urzędu nie świadczy spółka cywilna, lecz osobiście adwokat, to do wypłaconych z tego tytułu należności, nie może mieć zastosowania przepis art. 8 u.p.d.o.f. Konsekwencją takiej klasyfikacji przychodu, jest spoczywający na sądzie obowiązek płatnika, określony w przepisie art. 41 ust. 1 u.p.d.o.f."

Pogląd zbieżny z powyżej zaprezentowanym przez NSA wyrażono również w wyroku WSA w Łodzi z dnia 18 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 1483/10, oddalającym skargę na interpretację indywidualną wydaną z wniosku radcy prawnego wykonującego zawód w ramach stosunku pracy i spółki cywilnej (wyrok nieprawomocny, od którego wniesiono skargę kasacyjną zarejestrowaną w NSA pod sygn. akt II FSK 1832/11). W uzasadnieniu tego wyroku Sąd pierwszej instancji wywiódł, że: "(...) radca prawny udzielający pomocy prawnej z urzędu nie wykonuje swoich czynności na podstawie stosunku cywilnoprawnego (jak ma to miejsce np. w działalności gospodarczej), kształtowanego w sposób umowny, pomiędzy jego stronami, na zasadzie swobody zawierania umów, przez określoną treść umowę zlecenia zawieraną i wykonywaną na zasadach określonych w art. 734 i następnych K.c. Podstawą jego działania jest bowiem szczególnie pozaumowny stosunek prawny, jaki powstaje w postępowaniu pomiędzy sądem, tj. organem władzy sądowniczej, w toku prowadzenia danej sprawy, a osobą, którą ten organ powołał, do świadczenia pomocy prawnej z urzędu.

Innymi słowy pełnomocnik z urzędu nie działa na podstawie stosunku zobowiązaniowego, zawartego w trybie stosowanych przepisów prawa prywatnego, lecz władczego rozstrzygnięcia sądu.

(...) nie sprzeciwia się powyższej tezie fakt, że sąd nie ma wpływu na wybór osoby pełnomocnika, gdyż wyboru tego dokonuje okręgowa izba radców prawnych. Imienne wyznaczenie osoby do wykonywania pomocy prawnej z urzędu przez izbę radców prawnych nie oznacza przecież, że wymieniony organ korporacyjny decyduje o udzieleniu pomocy z urzędu i o osobie radcy prawnego, mającego tę pomoc świadczyć. W tym zakresie decydujące znaczenie ma polecenie (nakaz) organu władzy sądowniczej, zaś tryb wyznaczenia konkretnego radcy prawnego jest jedynie usankcjonowanym przez prawo sposobem respektowania reguł rządzących korporacją radców prawnych. Dlatego istnienie w procesie udzielania pomocy prawnej z urzędu pośredniego ogniwa w postaci władzy korporacyjnej jest bez znaczenia dla zdefiniowania charakteru przychodów z niej osiąganej.

Nie jest także istotne to, że sąd nie ponosi odpowiedzialności za działania lub zaniechania radcy prawnego wyznaczonego z urzędu. Niezależnie od przedstawionych wyżej wywodów dotyczących uprawnień sądu wynikających z jego pozycji jako organu władzy zauważyć należy, że sąd nie ponosi także odpowiedzialności za trafność opinii biegłych, których przychody, jako wymienione wprost w art. 13 pkt 6 należą do kategorii osiąganych z działalności wykonywanej osobiście.

Nie ma racji skarżąca wywodząc (...), że brak jest możliwości wskazania właściwych przepisów stanowiących podstawę zlecenia przez sąd wykonywania zastępstwa procesowego przez radcę prawnego. Przepisami takimi, w odniesieniu do radcy prawnego są zwłaszcza art. 117 § 1 K.p.c. i art. 243 i następne ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.). Stanowią one podstawę prawną do wydania przez sąd polecenia zastępowania przez profesjonalnych pełnomocników opłacanych z kasy sądu.

Przyjąć zatem należy, że wynagrodzenie za zastępstwo procesowe udzielone z urzędu nie ma charakteru umownego, lecz zostaje przyznane w ramach władczych uprawnień sądu, wedle ustalonych prawem reguł. Wynagrodzenie to zatem nie stanowi przychodu z działalności gospodarczej i nie podlega opodatkowaniu wg zasad określonych w przepisach art. 44 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tej sytuacji trafnie uznano w zaskarżonej interpretacji, że na podstawie art. 41 w związku z art. 13 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy jest sąd przyznający wynagrodzenie radcy prawnemu wyznaczonemu z urzędu.

(...) wystawienie faktury przez pełnomocnika za zlecone czynności powoduje, że sąd jako płatnik podatku dochodowego od osób fizycznych ma obowiązek pobrać zaliczkę na podatek dochodowy. Natomiast radca prawny obowiązany jest wykazać przedmiotowe dochody w zeznaniu rocznym na podstawie otrzymanych od płatnika informacji. Oznacza to, iż przychodów, o których mowa w art. 13 pkt 6 nie należy ujmować w podatkowej księdze przychodów i rozchodów prowadzonej działalności gospodarczej. Zasadnie zatem organ wskazał, iż koniecznym jest wyłączenie z działalności gospodarczej przychodów z tytułu zastępstw procesowych wykonanych na zlecenie sądu, co wyeliminuje niebezpieczeństwo ich podwójnego opodatkowania, istniejące zwłaszcza w podatku VAT, w którym podatnikiem jest spółka, w ramach której skarżąca wykonuje zawód radcy prawnego.

(...) zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2002 r. Nr 123, poz. 1059, z późn. zm.) zawód ten można wykonywać w ramach stosunku pracy, na podstawie umowy cywilnoprawnej, w kancelarii radcy prawnego oraz w spółce cywilnej, jawnej i partnerskiej lub komandytowej.

Każda z przedstawionych wyżej form organizowania pracy radcy prawnego niesie z sobą odmienne (mniej lub bardziej dolegliwe) skutki w zakresie prawa podatkowego. Nie oznacza to bynajmniej, że do wybranej formy organizacyjnej pracy radcy prawnego można przenosić regulacje prawne specyficzne dla innej lub innych z nich. Wybór formy pociąga za sobą konsekwencje w postaci przypisanych jej regulacji podatkowopravných.

Innymi słowy określona regulacja prawa podatkowego odpowiada określonej formie organizacji pracy radcy prawnego. O ile jednak wybór formy organizacyjnej zależy od wolnej woli osoby wykonującej omawiany zawód, o tyle reżim podatkowy nie podlega wyborowi tej osoby. Przejście do innej (mniej dolegliwej) regulacji prawa daninowego może zostać osiągnięte jedynie poprzez zmianę formy organizacji pracy."

1.5. Równolegle w orzecznictwie ukształtował się nurt prezentujący pogląd przeciwny do opisanego w punkcie 1.4. Zgodnie z nim, wynagrodzenia pełnomocników z tytułu udzielonej z urzędu pomocy prawnej, która nie została opłacona, należy kwalifikować do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., tzn. jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Za takim rozumieniem powołanych przepisów opowiedziały się również sądy administracyjne obu instancji. Naczelny Sąd Administracyjny uczynił to w wyrokach z dnia 22 września 2011 r., sygn. akt II FSK 1532/10 (wydanym w sprawie nadpłaty dotyczącej sytuacji doradcy podatkowego wykonującego zawód w ramach własnej kancelarii) oraz z dnia 29 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2300/10 (wydanym w sprawie dotyczącej interpretacji indywidualnej z wniosku radcy prawnego wykonującego zawód w ramach spółki osobowej). Natomiast wśród sądów administracyjnych pierwszej instancji zapatrywania takie wyraziły bądź podzieliły: WSA w Lublinie w wyroku z dnia 31 stycznia 2007 r., sygn. akt I SA/Lu 781/06 oraz w wyroku z dnia 9 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Lu 779/06 (wyroki wydane zostały w sprawach dotyczących pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego z wniosku adwokatów i radców prawnych wykonujących zawód w formie spółki partnerskiej; wyroki uprawomocniły się bez poddania kontroli instancyjnej); WSA w Warszawie w wyroku z dnia 1 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2091/10 (wydanym w sprawie dotyczącej interpretacji indywidualnej z wniosku radcy prawnego wykonującego zawód w ramach spółki komandytowej; wyrok nieprawomocny, od którego wniesiono skargę kasacyjną zarejestrowaną w NSA pod sygn. akt II FSK 1729/11); WSA w Łodzi w wyroku z dnia 14 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 309/11 (wydanym w sprawie nadpłaty dotyczącej sytuacji doradcy podatkowego wykonującego zawód w ramach własnej kancelarii; wyrok uprawomocnił się bez poddania kontroli instancyjnej); WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 15 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Gl 374/12 (wydanym w sprawie dotyczącej interpretacji indywidualnej z wniosku radcy prawnego wykonującego zawód w ramach spółki komandytowej; wyrok nieprawomocny, od którego w dniu 7 stycznia 2013 r. do sądu pierwszej instancji wpłynęła skarga kasacyjna).

W reprezentatywnym dla tej grupy orzeczeń wyroku z dnia 22 września

2011 r., sygn. akt II FSK 1532/10, NSA – dzieląc zapatrywania wyrażone w jednym ze swoich wcześniejszych wyroków o rozłącznym charakterze źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 2 i pkt 3 u.p.d.o.f. – postawił tezę, że: "Działalność zawodowa doradcy podatkowego świadczona w ramach pomocy prawnej z urzędu to pozarolnicza działalność gospodarcza, o której stanowi art. 5a ust. 6 u.p.d.o.f., co odpowiada kwalifikacji osiągniętych przychodów w art. 10 ust. 1 pkt 3 tej ustawy". W pisemnych motywach do tego orzeczenia NSA zwrócił uwagę, że:

"Sąd w celu zapewnienia realizacji konstytucyjnego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP) w ramach przyznanej pomocy prawnej umożliwia stronie postępowania, która nie ma środków finansowych na opłacenie fachowej pomocy prawnej, skorzystanie z takiej pomocy. (...) Sąd orzekając o przyznaniu pomocy prawnej poprzez ustanowienie profesjonalnego pełnomocnika przyznaje prawo do nieodpłatnej pomocy prawnej, nie wskazując z imienia i nazwiska pełnomocnika, który tę pomoc będzie świadczył. Wskazanie konkretnego pełnomocnika następuje w kolejnym etapie, tj. na podstawie odrębnych i niezależnych od sądu decyzji organów samorządu zawodowego (w przypadku doradców podatkowych - Krajowej Rady Doradców Podatkowych). Jakie czynności podejmie ustanowiony z urzędu pełnomocnik, nie wynika z samego faktu jego ustanowienia i wyznaczenia, czyli nie z decyzji sądu, lecz z woli osoby, na rzecz której ma być świadczona pomoc prawna, stanu sprawy, przepisów procesowych (na co zwrócił uwagę Wojewódzki Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2063/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

(...) w przypadku świadczenia pomocy prawnej sąd nie zleca wykonania określonych czynności ani w cywilistycznym rozumieniu zlecenia, ani zlecenia rozumianego jako nakaz, polecenie. W konsekwencji pomiędzy pełnomocnikiem wyznaczonym z urzędu a sądem nie powstaje żaden stosunek prawny, ani cywilnoprawny, ani o charakterze publicznoprawnym. Sąd bowiem nie ponosi odpowiedzialności za działania lub zaniechania adwokata lub radcy prawnego czy doradcy podatkowego, oni zaś nie ponoszą odpowiedzialności wobec sądu.

(...) zakwalifikowanie niektórych czynności bądź to do działalności gospodarczej (pozarolniczej działalności gospodarczej), bądź do działalności wykonywanej osobiście może nastroczać trudności. Wynika to z faktu, że działalność wykonywana osobiście nie została zdefiniowana przez wymienienie jej cech (choćby głównych), lecz poprzez wymienienie rodzajów działalności, które w jej zakresie się mieszczą. Cechy działalności gospodarczej zostały natomiast precyzyjnie w ustawie wskazane (...). Stwierdzić należy, że w przypadku możliwości zakwalifikowania danego działania do obu tych kategorii źródeł przychodów decydujące znaczenie będzie miało występowanie znamion działalności gospodarczej. W przypadku doradcy podatkowego świadczącego pomoc prawną z urzędu elementem odróżniającym jego działania od działań podejmowanych przy świadczeniu usług na podstawie umowy cywilnoprawnej jest wyłącznie sposób ustanowienia go pełnomocnikiem i źródło finansowania jego działań. Nie zmienia to jednak faktu, że nadal są to usługi świadczone przezeń w ramach działalności gospodarczej, którą prowadzi na co dzień, czyli w sposób zorganizowany i ciągły. Nałożenie przez sąd na doradcę podatkowego obowiązku prowadzenia sprawy z urzędu nie determinuje zmiany wybranego przez tego doradcę sposobu wykonywania zawodu. Doradca podatkowy zarówno świadcząc pomoc prawną z wyboru, jak i z urzędu, wykonuje zawód polegający na świadczeniu takiej pomocy. To odróżnia go choćby od wskazanych wprost w art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. biegłych, którzy nie trudnią się co do zasady przedstawianiem fachowych opinii na potrzeby postępowania sądowego, a więc ich działalność nie wymaga ani formalnego zorganizowania, ani nie nosi cechy ciągłości.

Skoro więc Skarżący wykonuje zawód doradcy podatkowego we własnej kancelarii i we wniosku o przyznanie kosztów nieopłaconej pomocy prawnej świadczonej z urzędu wskazał, że prowadzi działalność gospodarczą, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. oraz rozlicza się na zasadach określonych w art. 44 tej ustawy, to "osobiste" wykonywanie zawodowych czynności nie może przesądzać o zdefiniowaniu tych przychodów w art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. Chodzi bowiem w tym przypadku o inne usługi (podkreślenie Sądu) a nie te, o których mowa we wcześniej przywołanym przepisie.

(...) Tak więc, działalność zawodowa doradcy podatkowego, także ta, która świadczona jest w formie pomocy prawnej z urzędu, jest działalnością zarobkową, prowadzoną we własnym imieniu, która wykonywana jest w sposób zorganizowany i ciągły, a jednocześnie wskazane w ustawach korporacyjnych formy organizacyjne działania doradcy podatkowego (radcy prawnego i adwokata) sprzeciwiają się traktowaniu tej działalności jako działalności wykonywanej osobiście (co postulują w doktrynie A. Gomułowicz w artykule: Świadczenie pomocy prawnej lub obrony z urzędu a źródło przychodów, ZNSA 2008, nr 4 oraz R. Zajączkowski: Podatkowe aspekty rozliczeń z tytułu pomocy prawnej świadczonej z urzędu, PP 2011, nr 8)."

Z kolei w wyroku z dnia 29 maja 2012 r., sygn. akt II FSK 2300/10, NSA podniósł, że: "(...) przypisanie radcy prawnemu osobistego wykonywania czynności zawodowych nie może przesądzać o podatkowoprawnej kwalifikacji jego przychodów (...) istotne znaczenie dla tego rodzaju kwalifikacji ma forma organizacyjnoprawna wykonywania zawodu radcy prawnego. Zgodzić się należy z poglądem, że w wypadku, w którym pomoc prawną świadczy radca prawny wykonujący zawód w ramach spółki osobowej usługodawcą jest spółka osobowa. Bez

istotnego znaczenia dla wykładni przepisów art. 13 pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych pozostaje więc fakt czy pomoc prawna świadczona jest na podstawie umowy z mocodawcą, czy też świadczona jest z urzędu. Pełnomocnictwo procesowe ma bowiem zawsze charakter osobisty. Natomiast sposób wyznaczania pełnomocnika z urzędu nie ma znaczenia dla oceny podatkowego charakteru jego przychodów. Jednocześnie zwrócić należy uwagę na specyfikę spółek osobowych, którą jest odrębność w stosunku do osób fizycznych, podobnie jak osób prawnych, będących wspólnikami takich spółek. Spółki osobowe mimo, że nie są podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych są przedsiębiorcami prowadzącymi pod własną firmą i we własnym imieniu działalność gospodarczą. Natomiast nie są przedsiębiorcami wspólnicy spółek osobowych. Są oni z kolei podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych. Innym elementem funkcjonowania spółki osobowej jest w omawianym wypadku to, że prowadzenie przedsiębiorstwa poprzez wykonywanie wolnego zawodu wiąże się z uzyskiwaniem przez spółkę przychodów z tytułu świadczonych usług oraz ponoszeniem różnego rodzaju kosztów związanych z funkcjonowaniem kancelarii prawnej. W związku z tym na poziomie spółki, w danym okresie rozliczeniowym, powstawać może dochód albo strata. Dochód z tak rozumianej działalności gospodarczej jest natomiast źródłem udziałów w zysku spółki osobowej dla poszczególnych wspólników w odpowiednich proporcjach. Źródłem tego dochodu dla osób fizycznych będących wspólnikami spółki osobowej nie będzie zatem działalność wykonywana osobiście, o jakiej stanowi art. 13 pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 2, lecz pozarolnicza działalność gospodarcza, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych. Działalność tę prowadzi konkretna spółka osobowa (np. kancelaria prawna działająca w formie spółki partnerskiej). Dla powstania przychodu oraz dochodu na poziomie spółki, a więc przedsiębiorcy, bez znaczenia jest sposób w jaki doszło do wykonywania danej usługi przez radcę prawnego. Obojętne jest zatem czy pomoc prawna świadczona dla klienta wynika wyłącznie z umowy cywilnoprawnej, a więc świadczona jest z wyboru, czy jest wynikiem zlecenia jej z urzędu w trybie właściwym dla stosunków publicznoprawnych i z udziałem samorządu radcowskiego. (...) Nie ma więc uzasadnionych podstaw do tego by w sytuacji świadczenia usług prawniczych w ramach spółki osobowej twierdzić, podczas kwalifikowania przychodów podatkowych, że treść art. 13 pkt 6 stanowi *lex specialis* wobec przepisu art. 5b ust. 2 ustawy o podatku dochodowego od osób fizycznych. Natomiast w myśl przepisu art. 5b ust. 2 ustawy podatkowej, przychody które wspólnik spółki będący osobą fizyczną osiąga z tytułu udziału w zyskach spółki niemającej osobowości prawnej należy traktować zawsze jako przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej."

1.6. Zaprezentowane orzecznictwo pozwala – zdaniem składającego wniosek Prezesa – stwierdzić, że podstawowa dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej przesłanka, tj. zaistnienie sytuacji, w której stosowanie określonych przepisów prawnych wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, została spełniona.

Doniosłość prawna przedstawionego we wniosku zagadnienia uzasadnia wskazanie w petitum wniosku składu całej Izby Finansowej jako właściwego do jego rozpoznania. Dodatkowym uzasadnieniem dla tego wskazania jest też jednolity dorobek orzecniczy sądów administracyjnych odnoszący się do zagadnienia kwalifikacji od strony podmiotowej pomocy prawnej udzielonej z urzędu w aspekcie podatku od towarów i usług. Otóż w orzecznictwie z tego zakresu zgodnie przyjmuje się, że w sytuacji, gdy pomoc prawną z urzędu świadczy radca prawny (lub adwokat) wykonujący zawód w spółce, podatnikiem podatku od towarów i usług zobowiązanym do wystawienia faktury VAT z tytułu wykonanej usługi jest spółka, a nie tenże radca prawny lub adwokat (zob. np. wyroki NSA z dnia 27 stycznia 2011 r., sygn. akt I FSK 1312/10 oraz prawomocne wyroki: WSA w Krakowie z dnia 28 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Kr 2014/11; WSA w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 2163/10 oraz WSA w Gdańsku z dnia 7 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 981/07).

1.7. W piśmie z dnia 14 marca 2013 r. Prokurator Generalny wniósł o podjęcie uchwały, że: "Wynagrodzenie z tytułu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez pełnomocnika ustanowionego z urzędu, niezależnie od formy prawnej w jakiej wykonuje on swój zawód, należy kwalifikować do źródła przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r., poz. 316, z późn. zm.).".

2. W przedmiocie przedstawionego zagadnienia Izba Finansowa Naczelnego Sądu Administracyjnego zważyła, co następuje.

2.1. Ustanowienie pełnomocnika (obrońcy w procesie karnym) z urzędu w przypadku zastosowania instytucji prawa pomocy ma na celu umożliwienie stronie lub oskarżonemu 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. Wydanie postanowienia o przyznaniu pomocy prawnej z urzędu bądź wyznaczenie obrońcy z urzędu jest zatem jedynie realizacją ustawowych obowiązków sądu, związanych z gwarancjami procesowymi stron wynikającymi z Konstytucji (art. 42 ust. 2, art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2) i ustaw.

2.2. Ustanowienie (wyznaczenie w procesie karnym) pełnomocnika (obrońcy) z urzędu, mające swoje oparcie w stosownej procedurze stosowanej przez sąd (prezesa w sprawach karnych), rodzi skutek w postaci udzielenia pełnomocnictwa procesowego na rzecz strony postępowania. Oczywiście skutek ten nie powstaje w momencie wydania w tym zakresie postanowienia sądu, lecz z chwilą personalnego wskazania pełnomocnika przez stosowną władzę korporacyjną (w sprawach karnych – prezesa sądu).

Takie orzeczenie procesowe ma oczywiście formę imperatywną w stosunku do jego adresata (adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego), niezależnie od tego, że skonkretyzowanie jego osoby w procedurze cywilnej oraz administracyjnej odbywa się z udziałem władz korporacji prawniczej (w procedurze karnej prezes właściwego dla sprawy sądu wyznacza pełnomocnika z urzędu z listy adwokatów oraz radców prawnych przedłożonych mu przez władze korporacyjne).

Umocowanie to obliguje pełnomocnika do podejmowania stosownych czynności procesowych na rzecz strony, dla której został ustanowiony pełnomocnikiem (obrońcą) z urzędu, lecz jednocześnie stanowi zobowiązanie Skarbu Państwa do wypłaty ustanowionemu w tym trybie pełnomocnikowi wynagrodzenia nieopłaconej pomocy prawnej.

2.3. W tym zatem sensie orzeczenie o ustanowieniu pełnomocnika (obrońcy) z urzędu stanowi formę zlecenia "wykonania określonych czynności", w rozumieniu art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f., co nie powoduje jednak, że pomiędzy pełnomocnikiem (obrońcą) a sądem powstaje jakikolwiek stosunek prawny – cywilnoprawny lub o charakterze publicznoprawnym. Ponadto sąd nie ponosi odpowiedzialności za działania lub zaniechania adwokata lub radcy prawnego, oni zaś nie ponoszą odpowiedzialności wobec sądu. "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.

2.4. Stwierdzenie to nie powoduje jednak, że przychody ustanowionego pełnomocnika

(obrońcy) 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 u.p.d.o.f.

Zaliczenie tych przychodów do prawidłowej kategorii wymaga bowiem kompleksowego ujęcia szeregu unormowań rzutujących na właściwą kwalifikację podatkową tych przychodów.

2.5. Przede wszystkim uwzględnić należy korporacyjne regulacje w zakresie form zawodowego działania adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych.

2.5.1. Z art. 4a ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o advokaturze (Dz.U. z 2009, nr 146, poz. 1188 ze zm.) wynika, że adwokat wykonuje zawód w kancelarii adwokackiej, w zespole adwokackim oraz w spółce:

1) cywilnej lub jawnej, w której współnikami są adwokaci, radcowie prawni, rzecznicy patentowi, doradcy podatkowi lub prawnicy zagraniczni wykonujący stałą praktykę na podstawie przepisów ustawy z dnia 5 lipca 2002 r. o świadczeniu przez prawników zagranicznych pomocy prawnej w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 126, poz. 1069, z późn. zm.);

2) partnerskiej, w której partnerami są adwokaci, radcowie prawni, rzecznicy patentowi, doradcy podatkowi lub prawnicy zagraniczni wykonujący stałą praktykę na podstawie przepisów ustawy z dnia 5 lipca 2002 r. o świadczeniu przez prawników zagranicznych pomocy prawnej w Rzeczypospolitej Polskiej;

3) komandytowej lub komandytowo-akcyjnej, w której komplementariuszami są adwokaci, radcowie prawni, rzecznicy patentowi, doradcy podatkowi lub prawnicy zagraniczni wykonujący stałą praktykę na podstawie przepisów ustawy z dnia 5 lipca 2002 r. o świadczeniu przez prawników zagranicznych pomocy prawnej w Rzeczypospolitej Polskiej.

Wyłącznym przedmiotem działalności ww. spółek jest świadczenie pomocy prawnej.

Adwokat nie może przy tym wykonywać zawodu, jeżeli pozostaje w stosunku pracy (za wyjątkiem pracowników naukowych i naukowo-dydaktycznych).

2.5.2. W art. 8 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2010, Nr 10, poz. 65 ze zm.) postanowiono, że radca prawny wykonuje zawód w ramach stosunku pracy, na podstawie umowy cywilnoprawnej, w kancelarii radcy prawnego oraz w jednej ze spółek, określonych odpowiednio jak w przypadku art. 4a ustawy o advokaturze.

Również i w tym przypadku wyłącznym przedmiotem działalności spółek z udziałem radców prawnych jest świadczenie pomocy prawnej.

2.5.3. Zgodnie z art. 27 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2011, Nr 41, poz. 213) doradca podatkowy wykonuje ten zawód, jako osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek lub jako uczestnik spółki niemającej osobowości prawnej. Może też wykonywać ten zawód, jako osoba pozostająca w stosunku pracy z ww. podmiotami lub z podmiotami, o których mowa w art. 3 i art. 4 ust. 1 tej ustawy.

W art. 41 ustawy o doradztwie podatkowym 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.

2.6. Wszystkie regulacje korporacyjne stanowią jednocześnie o uprawnieniu do udzielenia pełnomocnictwa substytucyjnego innemu adwokatowi lub radcy prawnemu (art. 25 ust. 3 ustawy o adwokaturze i art. 21 ust. 1 ustawy o radcach prawnych), a w przypadku doradców podatkowych – doradcy podatkowemu, adwokatowi lub radcy prawnemu (art. 41 ust. 5 ustawy o doradztwie podatkowym). Możliwość udzielenia pełnomocnictwa substytucyjnego nie jest ograniczona w przypadku ustanowienia pełnomocnictwa z urzędu.

2.7. Powyższe przepisy wskazują, że adwokaci, wykonując swój zawód wyłącznie w kancelarii adwokackiej, w zespole adwokackim oraz w spółce, czynią to zawsze jako przedsiębiorcy, wykonujący we własnym imieniu działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 2a ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2010, Nr 220, poz. 1447 ze zm.).

Dotyczy to również radców prawnych wykonujących zawód w kancelarii radcy prawnego oraz w spółce a także doradców podatkowych wykonujących zawód jako osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek lub jako uczestnik spółki niemającej osobowości prawnej.

Zawodowa działalność adwokata, radcy prawnego i doradcy prawnego, w formach określonych powyżej, jest bowiem ściśle związana z kwalifikacjami zawodowymi tych osób (profesjonalny charakter działalności). Ponadto cechuje się ciągłością (powtarzalność podejmowanych działań) oraz zorganizowaniem i podporządkowaniem regułom rynku, jako realizowana w obrocie gospodarczym, w celu uzyskania zysku.

Mającą zatem te przymioty zawodowa działalność adwokata, radcy prawnego i doradcy prawnego spełnia kryteria uznania jej za działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5a pkt 6 lit. a u.p.d.o.f., jako prowadzona 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.

2.8. Stwierdzenie to odnosi się zarówno do przypadków, gdy zawodowa działalność tych podmiotów realizowana jest 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.

O kwalifikacji określonej działalności, w aspekcie podatku dochodowego, decyduje bowiem 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 jednej z korporacji prawniczych (adwokatów, radców prawnych lub 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 adwokata, radcę prawnego i 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, usługą 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 (w zespole adwokackim) 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.

2.9. Nie ma przy tym znaczenia forma organizacyjna tak prowadzonej działalności gospodarczej pełnomocnika (kancelaria, zespół adwokacki czy spółka), gdyż w takim przypadku każda pomoc prawna świadczona przez takiego pełnomocnika, a więc również ta z urzędu, jest wykonywana w ramach tejże organizacyjnej formy działalności gospodarczej, a wynagrodzenie – podobnie zresztą jak przy umocowaniu z wyboru – mimo że przyznane jest osobie pełnomocnika faktycznie świadczącego pomoc prawną, stanowi przychód z działalności gospodarczej, prowadzonej w określonej formie prawnej, w której np. w przypadku spółki niemającej osobowości prawnej, przychody wspólnika z udziału w takiej spółce, określone na podstawie art. 8 ust. 1, uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 (art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f.).

2.10. Kwalifikacji jako przychodu z działalności z gospodarczej wynagrodzenia pełnomocnika ustanowionego z urzędu, którego działalność zawodowa ma charakter działalności gospodarczej, nie sprzeciwia się także okoliczność, że wynagrodzenie to nie ma charakteru umownego, gdyż sposób określenia i zapłaty wynagrodzenia nie ma jakiegokolwiek wpływu na klasyfikację przychodu w podatku dochodowym, dla którego kryterium istotnym jest przedmiot, z którego przychód ten jest uzyskiwany oraz – w przypadku działalności gospodarczej – sposób jego pozyskiwania, wskazany w art. 5a pkt 6 lit. a) u.p.d.o.f. (we własnym imieniu oraz zorganizowany i ciągły) oraz niewystępowanie przesłanek negatywnych określonych w art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f.

2.11. Trafnie zatem stwierdzono w wyroku NSA z dnia 22 września 2011 r. (sygn. akt II FSK 1532/10), że pełnomocnik świadczący w ramach działalności gospodarczej pomoc prawną z wyboru, jak i z urzędu, wykonuje zawód, polegający na świadczeniu takiej pomocy, co odróżnia go choćby od wskazanych wprost w art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f. biegłych, którzy nie trudnią się – co do zasady – przedstawianiem fachowych opinii na potrzeby postępowania sądowego, a więc ich działalność nie wymaga ani formalnego zorganizowania, ani nie nosi cechy ciągłości.

2.12. Uwzględnić jednak należy, że nie wszyscy radcowie prawni oraz doradcy podatkowi wykonują swoją działalność zawodową w formie działalności gospodarczej, gdyż zawody te umożliwiają także wykonywanie tej działalności na podstawie umowy o pracę.

Pełnienie obowiązków pełnomocnika z urzędu dotyczy zaś wszystkich członków określonej korporacji, bez względu na formę wykonywania zawodu.

Oznacza to, że w przypadku wyznaczenia – jako ustanowionego z urzędu pełnomocnika – radcy prawnego lub doradcy prawnego, wykonującego swoją działalność zawodową w oparciu o stosunek pracy, brak jakichkolwiek podstaw do kwalifikowania uzyskanego wynagrodzenia z

tytułu czynności wykonanych na podstawie pełnomocnictwa ustanowionego z urzędu, do działalności gospodarczej (por. art. 5a pkt 6 lit. a) u.p.d.o.f.).

Brak również podstaw do uznania ich za wykonane w ramach stosunku pracy, który stanowi zawodową formę działalności tego pełnomocnika, gdyż w takim przypadku czynności te nie są świadczone na rzecz pracodawcy w miejscu i czasie przez niego określonym.

Oznacza to, że wynagrodzenie takich pełnomocników należy zaliczyć do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 13 pkt 6 u.p.d.o.f.

2.13. Z powyższego 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 adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego, wobec czego nie można dokonać takiej kwalifikacji niezależnie od formy prawnej w jakiej pełnomocnik ten wykonuje swój zawód, jak to zostało ujęte w ramach zagadnienia prawnego przedstawionego do rozstrzygnięcia.

2.14. W konsekwencji, wyjaśniając przedstawione przez Prezesa NSA zagadnienie prawne, należy udzielić odpowiedzi, że:

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, z późn. 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) u.p.d.o.f., 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.

2.15. Z powyższych względów cała Izba Finansowa Naczelnego Sądu Administracyjnego, na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 oraz art. 264 § 1 i 2 P.p.s.a., wyjaśniła przedstawioną wątpliwość prawną jak w uchwale.