

ASPEKTY PODATKOWOPRAWNE ŚWIADCZENIA NIEODPŁATNEJ POMOCY PRAWNEJ PRZEZ RADCĘ PRAWNEGO

Dr Marzena Świsłak

Katedra Prawa Informatycznego i Zawodów Prawniczych, Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: marzena.swisłak@poczta.umcs.lublin.pl; <https://orcid.org/0000-0002-3910-6019>

Streszczenie. Bezpłatne poradnictwo prawne nadal pozostaje jednym z kluczowych obszarów działalności państwa. Stworzony system nie jest jednak optymalny, a jego ramy formalnoorganizacyjne wymagają zmian. Dotyczy to zarówno jakości świadczonych usług, jak i zwiększenia ich dostępności poprzez szeroko zakrojone akcje informacyjne. W kontekście świadczenia nieodpłatnej pomocy prawnej przez radców prawnych wciąż wątpliwości budzi wykładnia przepisów podatkowych. Okazuje się, że jedynie wyczerpujące, umowne uregulowanie wszelkich kwestii związanych ze sposobem i warunkami wykonywania usług, może prowadzić do przyjęcia przez organy podatkowe stanowiska, że działalność podatnika – radcy prawnego podlega wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a uzyskiwane przychody zakwalifikowane mogą być do kategorii przychodów z działalności wykonywanej osobiście. Jako postulat *de lege ferenda* proponuje się przeprowadzenie odpowiednich zmian legislacyjnych.

Słowa kluczowe: nieodpłatna pomoc prawna, radca prawny, podatek od towarów i usług, podatek dochodowy od osób fizycznych

WPROWADZENIE

Bezpłatne poradnictwo prawne i obywatelskie, jak i edukacja prawna, niewątpliwie są obszarami aktywności państwa, na które jest stałe zapotrzebowanie społeczne. Tym bardziej zrozumiałe jest, że na pierwszy plan działań władz państwowych wysunęło się kilka palących kwestii związanych z funkcjonowaniem systemu pomocy prawnej. Po pierwsze, chodziło o to, by zapewnić w polskim porządku prawnym sprawnie działające mechanizmy organizacyjne i prawne dla świadczenia tego rodzaju usług. Po drugie, miały być one ujęte w takie ramy organizacyjno-informacyjne, by obywatele posiadając pełną wiedzę, od kogo, gdzie i w jaki sposób można uzyskać profesjonalną pomoc prawną, mogli w sposób faktyczny realizować przysługujące im prawa [Wiaderek 2014, 12–20; Bojarski i Wiaderek 2009, 13–39; Bojarski 2008, 34–67; Arcimowicz 2013, 1–5; Chimiak 2013, 111–13]. W odpowiedzi na potrzeby społeczne i postulaty przedstawicieli doktryny w dniu 5 sierpnia 2015 r. uchwalono ustawę, na mocy której od 1 stycznia 2016 r. osoby uprawnione mogą korzystać ze zorganizowanego systemu nieodpłatnej

pomocy prawnej¹. Czy z punktu widzenia uczestników systemu nieodpłatnej pomocy prawnej założony cel został osiągnięty? Kluczowe okazuje się udzielenie odpowiedzi na postawione pytanie w kontekście uregulowań prawnopodatkowych, które niewątpliwie wpływają na pozycję prawną stron. Ze względu na ramy niniejszego opracowania ujęcie zagadnień systemowych uregulowanych w ustawie o nieodpłatnej pomocy prawnej zostało ograniczone do jej pierwszego filaru, tj. świadczenia nieodpłatnej pomocy prawnej. Wybrane aspekty tego obszaru aktywności państwa ukazano z perspektywy działań podejmowanych przez profesjonalnych pełnomocników – radców prawnych świadczących usługi nieodpłatnej pomocy prawnej na podstawie zawartych z powiatami umów, w ustawowo zakreślonym, wielowymiarowym kontekście podatkowoprawnym [Stefaniuk 2016, 867–71].

1. RADCA PRAWNY – PODMIOT UPRAWNIONY DO UDZIELANIA NIEODPŁATNEJ POMOCY PRAWNEJ

Ustawa o nieodpłatnej pomocy prawnej stanowi, że świadczenie pomocy prawnej w ramach ustawy wykonuje adwokat lub radca prawny osobiście, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach z ich upoważnienia aplikant adwokacki lub aplikant radcowski (art. 5 ust. 1). W świetle brzmienia przepisu wypada wspomnieć, że radca prawny należy do przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, w szczególności więc podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej za nienależyte wykonywanie zawodu, będąc także związany tajemnicą radcowską [Kaczocha 2016]. Regulacja ustawy nie odnosi się do radcy prawnego w ogólności jako podmiotu uprawnionego do świadczenia określonych usług, ale swoim zakresem podmiotowym obejmuje radcę prawnego, który działa w ramach szczególnego stosunku prawnego, w którym drugą stroną umowy jest powiat realizujący konkretne zadanie zlecone z zakresu administracji rządowej (art. 6 ust. 1).

Jako ogólną regułę przyjęto, że radca prawny zobligowany jest „udzielać pomocy prawnej osobiście”. Nie precyzuje się zasad udzielania upoważnienia aplikantowi, ani nie odsyła do właściwych regulacji w tym zakresie. W tym kontekście wypada odwołać się do przepisów ustaw dotyczących korporacji radców prawnych oraz kwestii udzielania pełnomocnictw substytucyjnych, bądź upoważnień przez radców prawnych [Świstak 2016, 125–44]. Należy wspomnieć, że istotne jest odróżnienie, czym jest udzielenie pełnomocnictwa substytucyjnego przez radcę prawnego lub adwokata, a czym upoważnienie dla aplikanta radcowskiego lub adwokackiego w celu zastępowania radcy prawnego lub adwokata w określonym zakresie. Brzmienie przepisów ustawy o nieodpłatnej pomocy prawnej generuje szereg wątpliwości interpretacyjnych co do zastosowanego sformułowania dotyczącego działania „z upoważnienia”. Nie jest jasne w szczegól-

¹ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o nieodpłatnej pomocy prawnej, nieodpłatnym poradnictwie obywatelskim oraz edukacji prawnej, Dz. U. z 2019 r., poz. 294 z późn. zm. [dalej cyt.: ustawa o nieodpłatnej pomocy prawnej].

ności, czy brzmienie przepisu dopuszcza udzielenie przez radcę prawnego upoważnienia zarówno aplikantowi radcowskiemu lub aplikantowi adwokackiemu, czy też w zamierzeniu legislacyjnym chodziło o to, by odpowiednio radca prawny mógł udzielić stosownego upoważnienia jedynie aplikantowi radcowskiemu, a adwokat aplikantowi adwokackiemu. Co więcej, brak jest słowa „odpowiednio”, które mogłoby pomóc we właściwej egzegezie analizowanego przepisu. Pomimo zaistniałych wątpliwości w sposobie redakcji przepisu wydaje się, że powinno się zastosować wykładnię, która uwzględniałaby systemowe podejście do prezentowanego zagadnienia i dopuszczenie możliwości odpowiedniego udzielenia upoważnienia aplikantowi adwokackiemu na zasadach określonych w przepisach o charakterze *lex specialis*. Bezspornie aplikant może działać jedynie z upoważnienia radcy prawnego. Nie może być pełnomocnikiem substytucyjnym strony, którą reprezentuje². Wynikają z tego dalsze konsekwencje zarówno procesowe, jak i materialnoprawne³. Upoważnienie aplikanta do zastępowania radcy prawnego lub adwokata, nazywane często potocznie substytucją – w rzeczywistości nią nie jest⁴. Zastępowanie przez aplikanta radcy prawnego odbywa się na podstawie pisemnego upoważnienia określającego w swej treści zakres upoważnienia. Upoważnienie to nie jest pełnomocnictwem, gdyż aplikant zastępuje wyłącznie adwokata czy radcę prawnego, a nie stronę w postępowaniu [Matusik i Śladkowski 2008, 98, 102–103; Misiejuk 2016, 28; Dobosiewicz 2009, 118; Borkowski 2009, 106–12; Borkowski 2008]⁵. Nie może więc także być „zastępcą” radcy prawnego w rozumieniu przepisów ustawy o nieodpłatnej pomocy prawnej.

Ustawa o nieodpłatnej pomocy prawnej stanowi jednak, że jedynie w szczególnie uzasadnionych przypadkach zaistnieje podstawa do udzielenia upoważnienia aplikantowi. *Ratio legis* takiego rozwiązania jest wyeliminowanie nagannej praktyki, która polegałaby na tym, że za radcę prawnego bądź adwokata, który miałby zawartą umowę z powiatem, w sposób stały działałby odpowiednio apli-

² Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2014 r., sygn. akt II SA/Wa 2250/12, Lex nr 1485968; uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2006 r., sygn. akt III CZP 27/06, Lex nr 182874 i cytowane tam orzecznictwo: uchwała składu siedmiu sędziów – zasada prawna – z dnia 23 kwietnia 1938 r., sygn. akt C.III. 1140/35, Zbiór Urzędowy z 1938 r., poz. 471.

³ Np. w zakresie odpowiedzialności obligacyjnej wobec mocodawcy (uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2006 r. sygn. akt III CZP 27/06, Lex nr 182874; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 13 lutego 2004 r. sygn. akt IV CK 269/02, Lex nr 151640). W orzecznictwie Sądu Najwyższego wyjaśniono, że przepisy *Kodeksu postępowania cywilnego* o pełnomocnikach zawodowych – adwokatach, radcach prawnych oraz rzecznikach patentowych, w tym o aplikantach, a także prawnikach zagranicznych – nie stanowią samodzielnej podstawy określenia zakresu zdolności postulacyjnej. Kwestie szczegółowe, zarówno o charakterze podmiotowym, jak i przedmiotowym znajdują dookreślenie w ustawach tzw. korporacyjnych (por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 10 stycznia 1997 r., sygn. akt III CZP 116/96, OSNC 1997, nr 2, poz. 13); uzasadnienie uchwały Sądu Najwyższego z dnia 28 czerwca 2006 r., sygn. akt III CZP 27/06, Lex nr 182874.

⁴ Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2014 r.

⁵ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 12 lutego 2013 r., sygn. akt II UK 184/12, Lex nr 1335893.

kant radcowski albo aplikant adwokacki, który posiadałby stosowne upoważnienie. Powyższe zachowanie prowadziłyby do obejścia przepisów.

W doktrynie podkreślano, że ze względu na obowiązek osobistego świadczenia usług w punkcie nieodpłatnej pomocy prawnej, wyłączona jest też możliwość udzielania nieodpłatnej pomocy prawnej za pomocą środków komunikowania na odległość [Kaczocha 2016]. W tym kontekście na uwagę zasługuje zmiana legislacyjna wprowadzona w związku z sytuacją epidemiczną w kraju i stanem trwającej pandemii związanej z rozprzestrzenianiem się na świecie wirusa SARS-CoV-2 (COVID-19). Do ustawy o nieodpłatnej pomocy prawnej wprowadzono art. 28a (z mocą obowiązującą od dnia 13 marca 2020 r.), iż w czasie zagrożenia epidemicznego, w okresie stanu epidemii albo stanu nadzwyczajnego udzielanie nieodpłatnej pomocy prawnej lub świadczenie nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego może odbywać się za pośrednictwem środków porozumiewania się na odległość oraz poza lokalem punktu. Co istotne, przed uzyskaniem nieodpłatnej pomocy w powyższy sposób beneficjent nie jest także zobowiązany do złożenia pisemnego oświadczenia, że nie jest w stanie ponieść kosztów odpłatnej pomocy prawnej, a osoba fizyczna – przedsiębiorca nie musi składać oświadczenia o niezatrudnianiu innych osób w ciągu ostatniego roku⁶.

Ustawodawca przewidział, że odstępstwo od obowiązku osobistego świadczenia usług może zostać uargumentowane wykazaniem zaistnienia „szczególnie uzasadnionych przypadków”. Z jednej strony rozumiałe jest, że wybrano taką technikę legislacyjną i posłużono się zwrotem niedookreślonym. Nie jest bowiem możliwe sformułowanie zamkniętego katalogu przyczyn, które mogłyby zaistnieć i stanowić przeszkodę do osobistego świadczenia usług przez radcę prawnego lub adwokata [tamże]⁷. Z drugiej jednak, w przypadku określeń nieostrych ciężar oceny zaistnienia przesłanek kwalifikujących się pod zastosowanie wyjątku przenosi się na organy stosujące prawo, które dopiero w konkretnym stanie faktycznym mogą ocenić zasadność podejmowanych działań [Wierczyński 2016]. Takie uelastycznienie tekstu aktu normatywnego⁸, choć nie może być

⁶ Na marginesie można wspomnieć, że pomimo zmian ustawodawczych, przepis § 3 i § 4 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie *nieodpłatnej pomocy prawnej oraz nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego* (Dz. U. z 2018 r., poz. 2492 z późn. zm.) pozostał bez zmian, tj. stanowi o zakazie wykonywania czynności na odległość. W cytowanym rozporządzeniu nie wprowadzano zmian w związku z sytuacją epidemiczną. Oczywiście uznając prymat ustawy wynikający z zasady hierarchiczności źródeł prawa, pierwszeństwo będzie miała regulacja ustawowa. Jednakże, biorąc pod uwagę dotychczasowe brzmienie przepisów rozporządzenia, przejrzystości i pewności prawa, sprzyjałoby wprowadzanie także stosownych zmian we właściwych aktach prawnych.

⁷ W doktrynie podnosi się, że mogą to być: niemożność wykonywania przez adwokata albo radcę prawnego zawodu na skutek choroby, konieczność sprawowania przez adwokata albo radcę prawnego osobistej opieki nad dzieckiem czy też odosobnienie na skutek zachorowania na chorobę zakaźną, czy też kolizja czynności wykonywanych przez adwokata/radcę prawnego w ramach kancelarii i obsługi tzw. klientów z wyboru czy z urzędu.

⁸ § 150 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. z 2016 r., poz. 283 z późn. zm.

a priori uznane za uchybienie legislacyjne, nie powinno jednocześnie oznaczać dowolności. Pojęcia nieostre, do których odwołuje się ustawodawca, nie mogą stać się przyczynkiem do nadużyć interpretacyjnych. Nie mają one charakteru blankietowego. Organ stosujący prawo powinien zidentyfikować ich treść z uwzględnieniem podstawowych zasad prawa, ogólnosystemowych wartości i konstytucyjnie chronionych standardów⁹.

2. UMOWA O UDZIELANIE NIEODPŁATNEJ POMOCY PRAWNEJ

Świadczenie nieodpłatnej pomocy prawnej przez radcę prawnego odbywa się w ramach umowy zawartej pomiędzy radcą prawnym a powiatem. Powstaje pytanie – jaki charakter prawny ma wspomniana umowa? Czy jest to umowa cywilnoprawna (nazwana lub nienazwana), czy też umowa publicznoprawna, której przedmiotem jest realizacja przez organ administracji zadań publicznych, prowadząca do uregulowania stosunków administracyjnych [Knysiak–Molczyk 2007, 506; Puczko 2011, 109]? Ustawa o nieodpłatnej pomocy prawnej określa, jakie postanowienia obligatoryjnie powinny zostać zawarte w umowie radcy prawnego z powiatem [Lewandowska i Lewandowski 2019a; Tenże 2019b]. Na zasadzie swobody kontraktowania wydaje się, że strony mogą dodać także inne, które nie będą sprzeczne ze wskazanymi ustawowo. Katalog postanowień, które mogą być zawarte we wspomnianej umowie nie jest więc zamknięty. Należy także zwrócić uwagę na niekonsekwencję terminologiczną ustawodawcy. Posługuje się dwoma zbliżonymi pojęciami: a) zastępcy – w kontekście zobowiązania rady okręgowej izby radców prawnych do wskazania imiennie zastępców w treści porozumienia z powiatem, b) zastępstwa – w odniesieniu do ustalenia w umowie zasad zapewnienia zastępstwa przez radcę prawnego, z którym powiat tę umowę podpisał, a który zobowiązany jest do osobistego świadczenia nieodpłatnej pomocy prawnej. W ustawie brak jest sprecyzowania, jaka jest relacja „zastępstwa” z umowy z powiatem do „zastępcy” wskazanego przez radę okręgowej izby radców prawnych na etapie „przyporządkowania” imiennego radców prawnych. Stąd też w doktrynie pojawiają się głosy, że są to dwie odmienne w skutkach instytucje [Małowiecka 2015, 31].

W doktrynie zauważalna jest dwoistość poglądów co do oceny charakteru prawnego umowy. Po pierwsze, wskazuje się na jej specyficzne cechy, które są właściwe dla umów publicznoprawnych. Jedną ze stron stosunku prawnego jest podmiot władzy publicznej (powiat), podstawa prawna i obligatoryjne elementy umowy zostały określone w ustawie należącej do gałęzi prawa publicznego. Ponadto, udzielanie nieodpłatnej pomocy prawnej jest w rzeczywistości zadaniem publicznym, więc środki na realizację tego zadania (w tym na wynagrodzenie radcy prawnego świadczącego nieodpłatną pomoc prawną), są środkami publicznymi [Araszkiewicz 2017, 5]. Przesłanki te powodują, że umowy o świadczenie

⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 września 1999 r., K 11/99, OTK 1999, nr 6, poz. 116.

nieodpłatnej pomocy prawnej winny być interpretowane również w świetle przepisów ustawy o finansach publicznych¹⁰, a w szczególności z art. 44 ust. 3 ustawy, zgodnie z brzmieniem którego wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, w sposób umożliwiający terminową realizację zadań, w wysokości i terminach wynikających z wcześniej zaciągniętych zobowiązań [tamże]. Wskazuje się, że wspomniane cechy są charakterystyczne dla umów publicznoprawnych, które jednak w polskim prawie nie zostały kompleksowo uregulowane [Kaczocha 2016].

Po drugie, argumentuje się jednak, że wspomniana umowa posiada wiele dominujących cech właściwych umowom cywilnoprawnym. Udzielanie nieodpłatnej pomocy prawnej ma charakter usługi¹¹, która powinna być wykonana przez radcę prawnego z należytą starannością. Umowa ma charakter dwustronnie zobowiązujący i charakteryzuje ją odpłatność. W związku z tym wydaje się, że w zakresie nieuregulowanym w ustawie o nieodpłatnej pomocy prawnej, pomimo wyraźnego odesłania, zastosowanie znajdują przepisy *Kodeksu cywilnego*¹².

Wypada nadmienić, że umowa ta nie wykazuje cech istotnych dla umowy o pracę. Zauważalne jest to np. na tle analizy postanowień, które dają podstawę do odstąpienia od osobistego udzielania pomocy prawnej przez radcę prawnego, który w takich sytuacjach zobowiązany jest do wyznaczenia zastępstwa. W umowach o pracę, inaczej niż w przypadku umowy o świadczenie nieodpłatnej pomocy prawnej, nie określa się obligatoryjnie zasad ich rozwiązania, ponieważ w tym zakresie stosowane są reguły określone w ustawie *Kodeks pracy*¹³. Ponadto, w umowie o świadczenie nieodpłatnej pomocy prawnej nie występuje kierownictwo pracodawcy, co również stanowi jedną z podstawowych cech konstytutywnych stosunku pracy [Kaczocha 2016; Araszkiewicz 2017, 5].

Podsumowując, można wskazać, że umowa o świadczenie nieodpłatnej pomocy prawnej jest „umową hybrydową” o szczególnym charakterze, ponieważ może być kwalifikowana jako umowa zlecenia albo umowa o świadczenie usług, do której odpowiednio stosuje się przepisy o zleceniu, przy jednoczesnym zachowaniu swoistych cech charakterystycznych dla umów publicznoprawnych. Takie podejście stwarza także możliwość przytoczenia poglądu doktryny, że przedmiotowa umowa jest dwustronną formą działania administracji publicznej w drodze umowy cywilnoprawnej [Kaczocha 2016].

¹⁰ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. z 2019 r., poz. 869 z późn. zm.

¹¹ Jest pomocą prawną w rozumieniu art. 3 ust. 1 ustawy o nieodpłatnej pomocy prawnej.

¹² W szczególności art. 734–751 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 *Kodeks cywilny*, Dz. U. z 2020 r., poz. 1740 [dalej cyt.: k.c.].

¹³ W postanowieniu dotyczącym zasad rozwiązania umowy chodzi o uregulowanie zasad składania wypowiedzenia niniejszej umowy, formy wypowiedzenia i jego długości. W umowie można przewidzieć klauzulę o zasadach rozwiązania umowy, np. w przypadku rażącego niewykonanie jej postanowień bądź wprowadzić klauzulę dotyczącą odstąpienia od umowy (art. 395 § 1 k.c.).

3. WYBRANA PROBLEMATYKA PODATKOWOPRAWNA

W praktyce udzielania nieodpłatnej pomocy prawnej przez radców prawnych zrodził się szereg kwestii na styku stosowania analizowanej ustawy o charakterze *lex specialis* z przepisami prawa podatkowego. Niewątpliwie jedną z takich jest określenie zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług¹⁴. Czy udzielanie nieodpłatnej pomocy prawnej na zasadach określonych w ustawie o nieodpłatnej pomocy prawnej powinno być uznane jako działalność, która mieści się w zakresie aktywności objętych opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług? W jaki sposób należy kwalifikować uzyskane przychody z punktu widzenia podatku dochodowego od osób fizycznych?

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (art. 5 ust. 1 pkt 1). Przez świadczenie usług, o którym mowa powyżej rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 ustawy o VAT (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT). Pojęcie świadczenia usług w rozumieniu ustawy o VAT ma bardzo szeroki zakres. Przez świadczenie należy rozumieć każde zachowanie (zarówno działanie, jak i zaniechanie), które nie jest dostawą w myśl art. 7 ustawy. Usługą będzie tylko takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni odbiorca świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym¹⁵. Aby dana czynność była opodatkowana podatkiem od towarów i usług powinna być wykonana przez podatnika¹⁶. Warunkiem opodatkowania jest łączne spełnienie dwóch przesłanek: po pierwsze czynność winna być ujęta w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, po drugie musi ona być zrealizowana przez podmiot, który w związku z jej wykonaniem w ramach prowadzonej działalności gospodarczej, będzie podatnikiem podatku od towarów i usług. Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody [Terpiłowski 2019]¹⁷. W szczególności w zakresie tego pojęcia mieszczą się czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2 ustawy o VAT). Za wyko-

¹⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2020, poz. 106 z późn. zm. [dalej cyt.: ustawa o VAT].

¹⁵ Powinien istnieć bezpośredni i wyraźny związek pomiędzy otrzymaną płatnością a świadczeniem na rzecz dokonującego płatności.

¹⁶ Ustawa o VAT stanowi, że w rozumieniu przepisów podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności (art. 15 ust. 1).

¹⁷ W przypadku działalności gospodarczej nie chodzi jedynie o przesłanki formalne tego rodzaju działalności, ale wypełnienie cech materialnych.

nywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, nie uznaje się jednak czynności, z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2–9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich (art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT). Nie będzie zatem podatnikiem w rozumieniu ustawy o VAT osoba, która w ramach podpisanej umowy tworzyć będzie ze zlecającym więzi analogiczne ze stosunkiem pracy, nie ponosząc tym samym ryzyka ekonomicznego w związku z wykonywanymi czynnościami. Istotne jest zatem to, by strony stosunku zobowiązaniowego prawidłowo określiły rodzaj czynności, warunki świadczenia tych czynności, wynagrodzenie i odpowiedzialność względem osób trzecich. Wtedy możliwe będzie prawidłowe określenie statusu podatkowoprawnego.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt świadczenia nieodpłatnej pomocy prawnej wypada stwierdzić, że w zakresie pierwszego warunku, tj. określenia warunków wykonywania czynności, co do zasady w istotę typowej umowy zlecenia (świadczenia usług), której przedmiotem jest pomoc prawna świadczona przez osobę fizyczną, wpisane jest wykorzystywanie infrastruktury i organizacji wewnętrznej dającego zlecenie. Wykorzystywanie infrastruktury i organizacji wewnętrznej dającego zlecenie powoduje, że przyjmujący zlecenie nie ponosi również w tym zakresie ryzyka ekonomicznego (co ma ścisły związek z tym, jak kształtuje się wynagrodzenie, czyli drugim warunkiem, który wpływa na określenie pozycji podatkowoprawnej). W praktyce weryfikacja spełnienia drugiego warunku sprowadza się do ustalenia, czy umowa przewiduje stałe wynagrodzenie. Jeżeli odpowiedź jest twierdząca, nie można mówić o ponoszeniu ryzyka ekonomicznego przez radcę prawnego lub adwokata. Warunek trzeci – odpowiedzialność wobec osób trzecich jest spełniony jeżeli zgodnie z umową odpowiedzialność leży po stronie dającego zlecenie, a nie po stronie faktycznego wykonawcy – przyjmującego zlecenie, co wyklucza samodzielny charakter jego działalności. Warunek będzie także spełniony, gdy dana umowa nie przewiduje (nie wprowadza) takiej odpowiedzialności.

Przy kumulatywnym spełnieniu wszystkich warunków określonych w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, wykonywane przez radcę prawnego czynności na podstawie umowy zawartej z powiatem, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Tym samym, otrzymane z tego tytułu wynagrodzenie nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, a radca prawny nie jest zobowiązany do wystawienia faktury i odprowadzenia podatku od towarów i usług¹⁸.

¹⁸ Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora KIS z dnia 15 kwietnia 2019 r., Nr 0113-KDIP1-1.4012.86.2019.2.AK oraz pismo z dnia 23 września 2019 r., Nr 0115-KDIT1-1.4012.446.2019.3.MM; pismo z dnia 6 listopada 2017 r., Nr 0112-KDIL1-2.4012.350.2017.2.MR;

Odnosząc się do regulacji ustawy o PIT należy wskazać, że katalog przychodów, które należy zaliczyć do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, określony został w art. 13 ustawy o PIT (art. 13 pkt 8 lit. a ustawy o PIT). Za przychody z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 ustawy, uważa się przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, z wyjątkiem przychodów uzyskanych na podstawie umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów, o których mowa w pkt 9¹⁹.

Zaliczenie przychodów do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, o której mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy o PIT, zależy więc od łącznego spełnienia następujących warunków: 1) zleconą usługę podatnik wykona osobiście, tj. bez udziału osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę, umowy zlecenia lub umowy o dzieło, które wykonywałyby czynności związane z istotą tej usługi; 2) umowa cywilnoprawna została zawarta z osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą lub osobą prawną i jej jednostką organizacyjną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej²⁰; 3) umowa cywilnoprawna nie zostanie zawarta w ramach prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Jeśli radca prawny świadczy osobiście nieodpłatną pomoc prawną na podstawie umowy z powiatem, poza świadczoną przez siebie działalnością gospodarczą, jego przychód może być zaliczony do kategorii przychodów z działalności wykonywanej osobiście.

ZAKOŃCZENIE

Przeprowadzona analiza oraz wyniki kontroli systemu świadczenia nieodpłatnej pomocy prawnej w Polsce, pozwalają postawić tezę, że bezpłatne pora-

interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora KIS z dnia 18 września 2014 r., Nr IPPP2/443-690/14-4/MT/MM; podobnie: pismo z dnia 25 października 2018 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Nr 0115-KDIT1-1.4012.637.2018.1.MN, <http://sip.mf.gov.pl> [dostęp: 12.01.2020].

¹⁹ Art. 13 pkt 9 ustawy o PIT stanowi o przychodach uzyskanych na podstawie umów o zarządzanie przedsiębiorstwem, kontraktów menedżerskich lub umów o podobnym charakterze, w tym przychodach z tego rodzaju umów zawieranych w ramach prowadzonej przez podatnika pozarolniczej działalności gospodarczej – z wyjątkiem przychodów, o których mowa w pkt 7, tj. przychodach otrzymywanych przez osoby, niezależnie od sposobu ich powoływania, należące do składu zarządów, rad nadzorczych, komisji lub innych organów stanowiących osób prawnych.

²⁰ Jeśli umowy cywilnoprawne (w szczególności umowy zlecenia, umowy o dzieło) byłyby zawierane z osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej, to przychody ze świadczenia usług na rzecz tych podmiotów nie mogłyby zostać zaliczone do źródła przychodów, o którym mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy o PIT. W konsekwencji dochody ze świadczenia usług na podstawie umów zlecenia i umów o dzieło zawartych z osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej powinny być zaliczone do przychodów z tzw. innych źródeł, zob. interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora KIS z dnia 12 marca 2015 r., Nr IBPBI/1/415-1409/14/SK.

dnictwo prawne i obywatelskie, jak i edukacja prawna, nadal pozostają obszarami działania państwa, na które zapotrzebowanie społeczne nie maleje. Ramy organizacyjno-informacyjne systemu pomocy prawnej jednak wciąż wymagają ulepszeń. Obejmuje to zarówno jakość świadczonych usług, jak i zwiększenie ich dostępności poprzez szeroko zakrojone akcje informacyjne²¹. Wypada wspomnieć niestety, że niedociągnięcia i możliwe słabości kreowanego systemu nie są nowymi elementami. Zgłaszane były już na etapie uchwalania ustawy i mimo kilkuletniego okresu jej obowiązywania, nadal nie zostały usunięte. Wydaje się, że w tak istotnym obszarze dla społeczeństwa, powinno się podejmować bardziej zdecydowane i skuteczne kroki prowadzące do większej efektywności i transparentności przyjętych regulacji. Jednocześnie należy zwrócić uwagę, że stale kierowane wnioski o interpretację do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz trwające spory podatników z organami podatkowymi uwidaczniają, iż wykładnia przepisów podatkowych w kontekście świadczenia nieodpłatnej pomocy prawnej, mimo upływu czasu, nadal generuje niejasności. Wobec braku przejrzystych i jednoznacznych regulacji powstaje konieczność pełnego, wyczerpującego doregulowania wszelkich kwestii związanych ze świadczeniem usług przez radcę prawnego w zawartej z powiatem umowie. Nie stanowi to optymalnego rozwiązania. Wydaje się, że to w ustawie powinno się zmierzać do precyzyjnego określenia sposobu i warunków wykonywania usług, zapewniając jednolitość stanowisk prezentowanych przez organy podatkowe co do kwestii wyłączenia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności podatnika – radcy prawnego i określenia prawidłowej kategoryzacji uzyskiwanych przez niego przychodów. Brak właściwych regulacji w tym zakresie może bowiem skutkować niekorzystną dla podatnika interpretacją, a w konsekwencji generować ryzyko powstania zaległości podatkowej.

PIŚMIENNICTWO

- Araszkiewicz, Michał. 2017. *Stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych w przedmiocie zasady rozliczania czasu pracy radców prawnych i adwokatów udzielających nieodpłatnej pomocy prawnej na podstawie umowy zawartej z powiatem, ze szczególnym uwzględnieniem zagadnienia dnia ustawowo wolnych od pracy*. Warszawa: npubl.
- Arcimowicz, Jolanta. 2013. *Potencjał społeczny poradnictwa prawnego i obywatelskiego*. Analizy i opinie #132, 06.2013. Warszawa: Instytut Spraw Publicznych.
- Bojarski, Łukasz. 2008. „Dostęp do nieodpłatnej pomocy prawnej – propozycje zmian.” W *Obywatel i prawo III*, red. Agata Winiarska, 34–67. Warszawa: Instytut Spraw Publicznych.

²¹ Ocena Ministra Sprawiedliwości z realizacji zadań z zakresu nieodpłatnej pomocy prawnej, nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego oraz edukacji prawnej za 2019 r., s. 38–39, <https://darmowapomocprawna.ms.gov.pl/pl/aktualnosci/news,14919,ocena-ministra-sprawiedliwosci-z-realizacji-zadan.html> [dostęp: 20.08.2020] oraz Informacja o wynikach kontroli „Funkcjonowanie systemu nieodpłatnej pomocy prawnej”, LOP 403.001.2018, s. 45, <https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/pomoc-prawna-nieodplatna-potrzuje-pomocy.html> [dostęp: 20.08.2020].

- Bojarski, Łukasz, i Grzegorz Wiaderek. 2009. „Starania o ustawową regulację dostępu do nieodpłatnej pomocy prawnej – historia i stan obecny.” W *Obywatel i prawo IV*, red. Agata Winiarska, 13–39. Warszawa: Instytut Spraw Publicznych.
- Borkowski, Grzegorz. 2008. „Głosa do uchwały Sądu Najwyższego z 28 czerwca 2006 r., III CZP 27/06, OSNC 2007, nr 3, poz. 42.” *Przegląd Sądowy* 6:140–51.
- Borkowski, Grzegorz. 2009. „Aplikant adwokacki w postępowaniu cywilnym – substytut czy zastępca adwokata?” *Palestra* 11–12:106–12.
- Chimiak, Galia. 2013. *Poradnictwo prawne i obywatelskie w Polsce. Stan obecny i wizje przyszłości*. Warszawa: Instytut Spraw Publicznych.
- Dobosiewicz, Bartłomiej. 2009. „O substytucji i upoważnieniu raz jeszcze.” *Palestra* 11–12:113–20.
- Kaczocha, Mateusz. 2016. *Ustawa o nieodpłatnej pomocy prawnej oraz edukacji prawnej. Komentarz*. Warszawa: Lex.
- Knysiak–Molczyk, Hanna. 2007. „Umowa cywilnoprawna jako forma działania organów administracji publicznej.” W *Koncepcja systemu prawa administracyjnego*, red. Jan Zimmermann, 491–506. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Lewandowska, Kamila, i Tomasz Lewandowski. 2019a. *Organizacja pomocy prawnej*. Warszawa: LEX/el.
- Lewandowska, Kamila, i Tomasz Lewandowski, 2019b. *Zadania powiatu w zakresie nieodpłatnej pomocy prawnej oraz nieodpłatnego poradnictwa obywatelskiego*. Warszawa: LEX/el.
- Małowiecka, Monika. 2015. „Relacje między powiatem a korporacjami zawodowymi.” W *Efektywne wdrożenie w powiatach systemu bezpłatnego poradnictwa prawnego*, red. Grzegorz Kubalski, 22–31. Warszawa: Związek Powiatów Polskich.
- Matusik, Grzegorz, i Mariusz Śladowski. 2008. „Pozycja prawna aplikanta radcowskiego w postępowaniu cywilnym.” *Przegląd Sądowy* 11–12:91–105.
- Misiejuk, Ireneusz. 2016. „Czy aplikant na etacie zastąpi obrońcę?” *Radca Prawny* 163:28–29.
- Puczko, Aleksandra. 2011. „Dwustronne formy działania administracji.” W *Prawo administracyjne, Repetytorium*, red. Beata Orlik, i Aleksandra Puczko, 110–22. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
- Stefaniuk, Małgorzata. 2016. „Społeczna potrzeba nieodpłatnej pomocy prawnej – beneficjenci regulacji ustawowej.” *Studia Iuridica Lublinensia* XXV, 3:867–71.
- Świstak, Marzena. 2016. „Pełnomocnictwo substytucyjne a upoważnienie aplikanta do zastępowania radcy prawnego i adwokata – wybrane zagadnienia. Stan obecny i postulaty de lege ferenda.” W *Samorząd a prawo do sądu*, red. Jacek Sobczak, 125–44. Lublin: Wydawnictwo Pro Scientia Iuridica.
- Terpiłowski, Paweł. 2019. „VAT przy usługach świadczonych na podstawie umowy zlecenia.” <https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/zalres-opodatkowania/2866915,VAT-przy-uslugach-swiadczonech-na-podstawie-umowy-zlecenia.html> [dostęp: 12.01.2020].
- Wiaderek, Grzegorz. 2014. „Dotychczasowe projekty ustaw dotyczące systemowych rozwiązań poradnictwa prawnego.” W *Poradnictwo prawne i obywatelskie – system, koszty, innowacje*, red. Grzegorz Wiaderek, 12–20. Warszawa: INPRIS.
- Wierczyński, Grzegorz. 2016. „Komentarz do § 155 Zasad techniki prawodawczej.” W *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, red. Grzegorz Wierczyński. Warszawa: LEX/el.

THE FREE LEGAL ASSISTANCE PROVIDED BY THE LEGAL ADVISOR
– SELECTED TAX AND LEGAL ISSUES

Summary. The free legal assistance still plays the key role within the scope of the state’s activities. Nevertheless, the organisational framework seems to be still ineffective. Therefore changes of the quality of the provided legal services and improved accessibility are required. There are many doubts on the legal interpretation and application tax law provisions as well. As far as Polish legal

system provides, only complex and precise agreement's provisions may constitute the basis of the interpretation if the activity of the legal advisor can be exempted from the Value Added Tax (VAT). As a consequence, to avoid series of ambiguities, statutory amendments are needed.

Key words: free legal assistance, legal advisor, value added tax (VAT), personal income tax

Information about Author: Marzena Świstak, Ph.D. – Department of IT Law and Legal Professions, Faculty of Law and Administration at the Maria Curie-Skłodowska University in Lublin; e-mail: marzena.swistak@poczta.umcs.lublin.pl; <https://orcid.org/0000-0002-3910-6019>