



POLSKIE TOWARZYSTWO
PRAWA ANTYDYSKRYMINACYJNEGO

Opodatkowanie działalności pro bono podatkiem VAT

Informację opracował: Maciej Kułak – prawnik PTPA

I. Wstęp

Świadczenie przez prawników i prawniczki usług za wynagrodzeniem podlega opodatkowaniu podatkiem VAT. Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011 Nr 177, poz. 1054) zasadą jest opodatkowanie usług świadczonych odpłatnie. Odpłatność oznacza wykonanie usługi za szeroko rozumianym wynagrodzeniem, którym może być nie tylko sensu stricto pojmowana zapłata, ale także zwrot kosztów lub ekwiwalent środków pieniężnych. Pomiedzy takim wynagrodzeniem a wykonaniem świadczenia musi przede wszystkim istnieć bezpośredni związek przyczynowy¹. Co więcej, zapłata musi mieć rzeczywisty wymiar, tj. nie mogą jej stanowić ewentualne i nieokreślone korzyści², aczkolwiek pojęcie odpłatności nie ma związku z wartością samej usługi³.

Za tak rozumiane odpłatne świadczenie usług art. 8 ust. 2 pkt 2 ww. ustawy nakazuje uznawać również ich nieodpłatne świadczenie, gdy ma to cel inny niż działalność gospodarcza podatnika. Chodzi o takie usługi, które nie stanowią pewnej działalności uzupełniającej, a główna działalność może być bez nich prowadzona co najmniej w takim samym zakresie⁴. Oznacza to, że jeśli podatnik świadczy pewną usługę nieodpłatnie i ma ona związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie dojdzie do powstania obowiązku podatkowego. Pojawia się w związku z tym istotny praktyczny problem – czy opodatkowana jest działalność polegająca na świadczeniu pomocy prawnej pro bono? Wzgląd na istotę działalności społecznej przemawiałby za uznaniem, że nie rodzi ona po stronie prawników i prawniczek obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT. Przepisy nie dają jednak

¹ Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. C-40/09, Zb. Orz. 2010, s. I-7505.

² Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 lipca 2007 r., sygn. III SA/Wa 3630/06, LEX nr 275215.

³ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 stycznia 2015 r., sygn. I FSK 1953/13, LEX nr 1608039.

⁴ A Bartosiewicz, komentarz do art. 8 ustawy o podatku od towarów i usług, LEX nr 164593.



POLSKIE TOWARZYSTWO
PRAWA ANTYDYSKRYMINACYJNEGO

jednoznacznej odpowiedzi na tak postawione pytanie, w związku z czym bazować można jedynie na wykładni przyjętej przez Naczelny Sąd Administracyjny.

II. Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego

Problemem opodatkowania podatkiem VAT prawniczej działalności pro bono zajął się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 marca 2010 r. (sygn. I FSK 326/09)⁵. Sprawa dotyczyła międzynarodowej kancelarii prawnej, która zaangażowała się w prowadzenie bezpłatnego poradnictwa prawnego we współpracy z organizacją pozarządową. Umowa zawarta pomiędzy tymi podmiotami zobowiązywała kancelarię do zaangażowania w niektóre z wyselekcjonowanych spraw poprzez świadczenie nieodpłatnej pomocy prawnej w formie i zakresie wynikającym z potrzeb określonych klientów i klientek. Organizacja z kolei zobowiązała się do informowania m.in. na swojej stronie internetowej i w materiałach promocyjnych o współpracy z kancelarią oraz zamieszczania logo kancelarii. Miało to służyć wyraźnie określonymu w umowie celowi, tj. budowaniu pozytywnego wizerunku kancelarii jako zaangażowanej w działalność pro bono, co mogło mieć znaczenie przy pozyskiwaniu nowych klientów.

Kancelaria, w związku z zawartym porozumieniem, wystąpiła do Ministra Finansów o wydanie indywidualnej interpretacji, zadając pytanie, czy świadczenie nieodpłatnej pomocy prawnej w ramach umowy z organizacją pozarządową będzie stanowiło nieodpłatne świadczenie usług na cele związane z prowadzonym przedsiębiorstwem i nie będzie tym samym opodatkowane podatkiem VAT. Kancelaria podkreśliła przy tym, że jej zdaniem usługi te są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa jako element budowania pozytywnego wizerunku firmy wśród obecnych i przyszłych klientów. Minister Finansów uznał jednak stanowisko kancelarii za nieprawidłowe argumentując, że w przypadku podmiotu świadczącego odpłatnie usługi prawne nie można uznać świadczenia ich części nieodpłatnie za usługi związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa – usługami takimi są bowiem tylko te, bez których funkcjonowanie przedsiębiorstwa nie byłoby możliwe. W interpretacji przedstawiono pogląd, że usługa bezpłatnej pomocy prawnej jest przedmiotem

⁵ LEX nr 607552.



POLSKIE TOWARZYSTWO
PRAWA ANTYDISKRYMINACYJNEGO

działalności, ale nie jest jako taka związana z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa, gdyż stanowi usługę samą w sobie i to z woli przedsiębiorcy świadczona jest nieodpłatnie.

W tym stanie faktycznym Naczelnny Sąd Administracyjny zwrócił w pierwszej kolejności uwagę na zasadę opodatkowania podatkiem VAT odpłatnego świadczenia usług (jak już wyżej wskazano), wynikającą z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym *„opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (...) podlegają: odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju”*. Wyjątek od tej zasady wprowadza art. 8 ust. 2 ustawy, zrównując w pewnym zakresie usługi świadczone nieodpłatnie z tymi świadczonymi odpłatnie – to na tle tego przepisu pojawia się potrzeba zdefiniowania usług związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa. NSA we wskazywanym orzeczeniu zdefiniował je jako *„(...) usługi, które są wykonywane nieodpłatnie w związku z potrzebami prowadzonej działalności gospodarczej podmiotu, potrzebami związanymi z funkcjonowaniem prowadzonego przedsiębiorstwa”*. Sąd, odnosząc się do stanu faktycznego sprawy, zauważył, że głównym celem działalności podejmowanej przez kancelarię jest jej włączenie w działalność nieodpłatną, której nie da sprowadzić się do prostego określenia relacji usługodawcy z usługobiorcą. Bycie partnerem w programie bezpłatnego poradnictwa prawnego ma pewien prestiżowy charakter oraz wpływa na kształtowanie pozytywnego wizerunku firmy w odbiorze społecznym. Kancelaria jest wówczas postrzegana jako podmiot zaangażowany społecznie, posiadający odpowiednią wiedzę oraz zasoby pozwalające na prowadzenie działalności pro bono, a więc godny zaufania. Odpowiednio wykreowany wizerunek firmy ma z kolei wpływ na pozyskiwanie klientów w przyszłości, co oznacza, że kancelaria czerpie ze współpracy korzyści dla prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Przemawia to zatem za uznaniem działalności pro bono podejmowanej we współpracy z organizacją pozarządową za związaną z prowadzeniem przedsiębiorstwa, szczególnie jeśli weźmie się pod uwagę fakt, że organizacja taka rozpowszechnia informacje o współpracy z kancelarią oraz umieszcza jej oznaczenia graficzne na własnych materiałach promocyjnych. Zdaniem NSA dla wykładni art. 8 ust. 2 ustawy w zakresie związku usług z funkcjonowaniem podmiotu nie ma znaczenia fakt, że kancelaria świadczyła bezpłatnie usługi tego samego rodzaju co odpłatnie.

Polskie Towarzystwo
Prawa Antydyskryminacyjnego
ul. Szpitalna 5 lok. 6a, 00-031 Warszawa
www.ptpa.org.pl



POLSKIE TOWARZYSTWO
PRAWA ANTYDYSKRYMINACYJNEGO

Omawiany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego ma niebagatelne znaczenie dla problematyki opodatkowania podatkiem VAT działalności poradniczej prowadzonej pro bono. Nie ma on co prawda mocy wiążącej dla organów podatkowych i sądów administracyjnych w innych sprawach niż ta, której dotyczy (brak precedensu w prawie polskim), ale niewątpliwie stanowi ważną wskazówkę interpretacyjną. Można wręcz wysnuć tezę, że gdyby pojawiły się podobne przypadki jak wyżej opisany, odpowiednie organy i sądy rozstrzygałyby sprawę w duchu wyroku NSA.

III. Stanowisko Ministerstwa Finansów

W związku z wyżej sygnalizowanym problematycznym brzmieniem przepisów o podatku VAT w kontekście prowadzenia bezpłatnej działalności poradniczej przez prawniczki i prawników posłanka Zofia Ławrynowicz wystąpiła w 2013 r. z interpelacją poselską do Ministerstwa Finansów w sprawie opodatkowania darmowej pomocy prawnej⁶.

W odpowiedzi⁷ podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów wskazał, że opodatkowanie podatkiem VAT bezpłatnej pomocy prawnej może mieć miejsce jedynie, jeśli jej świadczenie nie wpisuje się w cel działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika. Powtórzył przy tym pogląd wyrażony przez Naczelną Sąd Administracyjny w wyżej omawianym wyroku, że pomoc taka wpisuje się co do zasady w zakres prowadzonej przez prawników i prawniczki działalności gospodarczej, gdyż działalność społeczna skutkuje zazwyczaj wzrostem prestiżu oraz wykreowaniem pozytywnego wizerunku podatnika świadczącego darmową pomoc prawną. Podsekretarz stanu wskazał jednocześnie, że nawet jeśli w konkretnym przypadku działalności pro bono nie będzie można zakwalifikować jako związanej z prowadzeniem przedsiębiorstwa, nie zawsze będzie to oznaczało powstanie obowiązku podatkowego – warunkiem opodatkowania podatkiem VAT jest wszakże poniesienie przez podatnika kosztów w związku ze świadczeniem bezpłatnej pomocy prawnej. Zdaniem Ministerstwa oznacza to, że prawnicy i prawniczki prowadzący działalność jednoosobową z reguły

⁶ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?documentId=99050881F705D413C1257AFE0050FB02>

⁷ Ibidem.



POLSKIE TOWARZYSTWO
PRAWA ANTYDYSKRYMINACYJNEGO

nie naliczą podatku od porady prawnej udzielonej w ramach aktywności społecznej, ponieważ nie ponoszą w związku z nią żadnych kosztów.

Interpretacja przedstawiona w odpowiedzi na interpelację nie daje zatem jednoznacznej odpowiedzi, co w przypadku prawników nieprowadzących działalności jednoosobowej. Co więcej, problematyczna pozostaje kwestia zakresu bezpłatnej pomocy prawnej – Ministerstwo powołuje się bowiem jedynie na udzielenie porady prawnej, podczas gdy doradztwo pro bono obejmuje często również np. reprezentowanie klienta przed sądami czy organami administracyjnymi lub sporządzanie pism procesowych. Brak jest zatem w tym zakresie ogólnej reguły i nie można mieć pewności co do kwalifikacji konkretnych przypadków przez organy podatkowe. Interpretacja Ministerstwa przynajmniej co do braku bezwzględnego obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT w kontekście udzielania darmowych porad prawnych (będąca zapewne wynikiem wyroku NSA) wydaje się utrwalona, gdyż podobne stanowisko zawarto również w odpowiedzi na interpelację poselską z 2012 r.⁸

IV. Podsumowanie

Brak jasnych przepisów odnoszących się bezpośrednio do problemu opodatkowania usług prawnych świadczonych pro bono powoduje pewną niepewność co do ewentualnego postępowania organów podatkowych. Póki nie zostaną podjęte kroki celem precyzyjnego uregulowania tej kwestii, należy bazować na praktycznych wskazówkach, które można wywieść z wyżej omawianego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Przede wszystkim, kancelarie lub prawnicy i prawniczki chcący współpracować z organizacjami pozarządowymi w obszarze bezpłatnego poradnictwa prawnego powinni zawierać umowy o współpracy, w których byłyby precyzyjnie określone zobowiązania obu stron. Na mocy takiej umowy prawnicy i prawniczki zobowiązywaliby się do świadczenia nieodpłatnej pomocy prawnej dla klientów wskazanych przez organizacje (w ramach ustalonych zasad współpracy), one umieszczałyby natomiast stosowne informacje oraz logo na swoich stronach internetowych czy materiałach promocyjnych, promując w ten sposób współpracujące z nią osoby i jednocześnie wpływając na kształtowanie ich pozytywnego

⁸ <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/interpelacja.xsp?documentId=B13B53828522AEE6C1257A4C0032B103>



POLSKIE TOWARZYSTWO
PRAWA ANTYDYSKRYMINACYJNEGO

wizerunku. Co więcej, w umowie takiej warto zawrzeć informacje o przyczynach podjęcia współpracy i jej zamierzonych celach, by można było łatwo wykazać, iż ma ona związek z prowadzoną przez prawniczki i prawników działalnością gospodarczą. Nie ulega bowiem wątpliwości, że działanie na rzecz pozytywnego wizerunku zawodowego jest czynnością bezpośrednio związaną z prowadzaną działalnością.

Oczywiście zawarcie porozumienia analogicznego do tego opisywanego w wyżej wskazywanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego nie daje żadnej gwarancji co do przyszłej interpretacji przepisów podatkowych – trzeba bowiem pamiętać, że prezentowana wyżej wykładnia w żadnym punkcie nie zakłada prostego przełożenia każdej działalności pro bono na działalność związaną z prowadzoną działalnością. Zdaje się ono natomiast zmniejszać ryzyko wystąpienia negatywnych skutków w sferze podatkowej, szczególnie jeśli weźmie się pod uwagę doniosłość prowadzenia przez przedstawicieli i przedstawicielki zawodów prawniczych działalności na rzecz społeczeństwa.