

Stanowisko skarżącego na rozprawę kasacyjną w NSA, w dn. 25 lutego 2010 r. – sygn. akt: I FSK 52/09.

I. Skarżący wnosi o uznanie, że obowiązek podatkowy (VAT) nie obciążał go w okresie od 1 maja 2004 r. do 1 maja 2005 r.

UZASADNIENIE

1. Dopiero poprawką z dn. 21 kwietnia 2005 r. ustalono, że chodzi o odpowiedzialność zlecającego wobec osób trzecich – wcześniej ani *postać* odpowiedzialności, ani jej *kierunek* nie były oznaczone. Nie było też odpowiednich przepisów wykonawczych; bo dopiero rozporządzeniem z dn. 25 maja 2005 r. Minister Finansów wskazał, że - w przypadku usług na rzecz organów wymiaru sprawiedliwości - obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty.
2. *Fiskus* faktu zmian nie neguje – trudno żeby to uczynił, skoro zmiany ogłoszono w *Dzienniku Ustaw* – ale głosi, że były to zmiany *precyzujące*, a nie *normatywne*. Z tezą tą nie można się zgodzić, skoro przedmiotem zmiany było oznaczenie postaci odpowiedzialności i jej kierunku (wobec kogo ma być ponoszona). Nawet Trybunał Konstytucyjny, w zbiorze zdań współtworzących uzasadnienie wyroku w sprawie k 50/05 pomieścił pogląd głoszący, że zmiana ta jest *istotna*. Tu skarżący jednocześnie deklaruje, że powołując się na stanowisko Trybunału nadal całość stanowiska Trybunału jako taką – podobnie jak stanowisko wyrażone w uchwale NSA – ocenia zdecydowanie krytycznie. [Bliżej o tym zob: T. Widła: *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego, sygn. akt: k 50/05*, „Palestra”, n. 7-8, 2008, s. 291-301; tegoż: *Glosa do uchwały NSA, sygn. akt: I FPS 3/08*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, n. 4, 2009, s. 146-154.]
3. Już samo przyznanie przez *fiskusa*, że jest to zmiana precyzująca, przemawia na rzecz stanowiska skarżącego. A to z uwagi na stanowisko Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, głoszące że obowiązek podatkowy (w zakresie wynikającym z *VI Dyrektywy*) ciąży na podatniku dopiero z dniem *właściwego* włączenia postanowień *Dyrektywy* do prawa krajowego (zob. np.: C-208/90).

II. Skarżący wnosi o uznanie, że obowiązek podatkowy (VAT) nie obciążał go w okresie od 1 maja 2005 r. do 31 grudnia 2009 r.

UZASADNIENIE

1. W odpowiedzi na wystąpienie Trybunału (S 3/08), Sejm - z inicjatywy Senatu – w dn. 5 listopada 2009 r. uchwalił poprawkę do *Dekretu ...*; w postaci art. 2a „ubruttowiającego” stawki biegłych. Do tego momentu niemożność obciążania podatkiem VAT organu zlecającego niezgodna była z prawem unijnym o neutralności podatku VAT. Zasadę tę -

- i rozwijającą ją zasadę opodatkowania konsumpcji - do obiegu prawnego wprowadzono w art. 2 *Pierwszej Dyrektywy w sprawie harmonizacji przepisów ...* z dn. 11 kwietnia 1967 r. (67/227/EEC); której następczyniami, uzupełnieniami i rozwinięciami są m.in. postanowienia tu powoływanej *VI Dyrektywy ...* i jej bezpośredniej następczyni. W świetle tych uregulowań podatek VAT nie powinien być obywatelskim ciężarem publicznoprawnym, a podatnik nie powinien ponosić ciężarów ekonomicznych tego podatku – zob. np. C-25/07; w tym duchu także NSA (zob. np.: FSK 1633/04 i in.). Podobne stanowisko wyraził Sąd Najwyższy w swej uchwale (III CZP 127/06).
2. W postanowieniu sygnalizacyjnym (S 3/08) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że niemożność przenoszenia podatku VAT na zlecające organy narusza zasadę neutralności i opodatkowywanie konsumpcji.
 3. Do momentu uchwalenie wspomnianego art. 2^a” *Dekret o należnościach ...* (i w konsekwencji *Rozporządzenie o kosztach ...*) uniemożliwiały ujmowanie podatku VAT w godzinowej stawce biegłego. Potwierdził to swą uchwałą Sąd Najwyższy (III CZP 127/06). To nie dziwi; bo trudno żeby autorzy *Dekretu* w 1950 r. przewidzieli, że w Polsce będzie podatek VAT. W konsekwencji – przez samą niemożność ujmowania podatku VAT w stawce – **ten sam przychód opodatkowywany jest podwójnie** – podatkiem dochodowym i podatkiem VAT; bo przychód brutto równa się przychodowi netto. Także więc i tu znajduje zastosowanie stanowisko Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-208/90
 4. Jak dotąd dominującą część ekspertyz z tzw. nauk sądowych (kryminalistycznych, etc.) w Polsce wykonują: Centralne Laboratorium Kryminalistyczne KGP (i laboratoria komend wojewódzkich) oraz Instytut Ekspertyz Sądowych. Podmioty te nie są i nie były – z tu rozważanego tytułu – podatnikami VAT. Ba, od zlecających (policji, sądów, prokuratur) w ogóle nie pobierają należności za ekspertyzy – dochodzi jedynie do swoistych rozliczeń wewnętrznych (sądy ujmują koszty opiniowania w kosztach procesowych, ale należności wykonawcy ekspertyz nie przekazują). To stan sprzeczny z zasadą *równości szans* i *wolnej konkurencji*; zwłaszcza w sytuacji, gdy przepisy wewnętrzne nakazują tym organom preferować własnych dostarczycieli ekspertyz (zob. np.: §106 *Zarządzenia Nr 1426 Komendanta Głównego Policji* z dn. 23.XII.2004 r. w sprawie *metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych ...*; Dz. Urz. KGP 05.1.1.). A przecież jeżeli organy władzy państwowej (tu Policja i Ministerstwo Sprawiedliwości) w obrocie pojawiły się w roli podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, to - w świetle orzecznictwa Trybunału (zob. np. K 19/00) - poddać się muszą rygorom stosunków umownych działając z pozycji partnerskiej, a nie władczej –

muszą działać na zasadach rynkowych, wolnej konkurencji, w formach właściwych dla prawa prywatnego. Także i VI Dyrektywa ... organom podlegającym prawu publicznemu chcącym być podmiotem obrotu nakazuje poddanie się zasadom ogólnym (a co za tym idzie wejście na obszar objęty opodatkowaniem VAT) – bo inaczej to „... prowadziłyby do istotnego pogorszenia warunków konkurencji ...” (art. 4 ust. 5 tejże Dyrektywy ...). Dał temu wyraz Europejski Trybunał Sprawiedliwości, choćby w wyroku w sprawie: C-288/07.

5. Zgodnie ze wskazaniem, zawartym w piśmie procesowym Izby, że zastosowanie się przez skarżącego do stanowiska Izby nie będzie mu szkodzić (art. 14 „k” *Ordynacji* ...), skarżący, który do tego stanowiska się zastosował, wnosi aby Sąd orzekł, że zapłacony przez skarżącego podatek VAT powinien mu zostać zwrócony.

III. Skarżący wnosi o uznanie, że **wykonywanie czynności na mocy postanowień organów procesowych nie jest prowadzeniem działalności gospodarczej** – z uwagi na treść art. 6 ust. 2 u.p.t.u.

UZASADNIENIE

1. Przepis ten jednoznacznie wyraża normę stanowiącą, że przychody nie mogące być przedmiotem prawnie skutecznej czynności cywilno-prawnej nie podlegają opodatkowaniu VAT-em.
2. Tymczasem w świetle prawa polskiego biegły nie może uczestniczyć w postępowaniu na zasadach cywilno-prawnych; a jedynie na zasadach publiczno-prawnych. Udział biegłego na zasadach cywilno-prawnych nie daje produktu dopuszczalnego prawnie. Takie jest zgodne stanowisko doktryny, orzecznictwa; a we wspomnianym *Zarządzeniu Komendanta Głównego* ... zapisano to *expressis verbis*.
3. *Fiskus* twierdzi, że w przepisie tym zapisano inną normę. Otóż przypomnieć należy podstawową zasadę wykładni językowej (zarówno wariantu gramatycznego, jak i logicznego), że *ze zdania nie może wynikać nic, co pozostawałoby w niezgodzie z tym, co to zdanie głosi*. Jeśli więc legislatorom chodziło o co innego, to co innego powinni byli napisać; a nie dokonywać wykładni dowolnie zawężającej.
4. *Fiskus* twierdzi, że w przypadku biegłych zastosowanie art. 6 ust. 2 u.p.t.u. wyłączone jest przez treść art. 8 ust. 1 u.p.t.u. To stanowisko radykalnie kłójące się z zasadami wykładni systemowej. Bo zarówno art. 6 ust. 2 u.p.t.u., jak i art. 8 ust. 1 u.p.t.u. niezależnie od siebie – a więc nie wyłączając się wzajemnie - odnoszą się do innej normy: zapisanej w art. 5 u.p.t.u. Także i Sąd Najwyższy, w powoływanej już uchwale (powziętej w sprawie o sygn. akt: III CZP 127/06) treść art. 8 ust. 1 u.p.t.u. odnosi do art. 5 u.p.t.u.

5. Fakt, że mimo to o biegłych mowa jest w art. 15 ust. 3 u.p.t.u. jest bez znaczenia; bo mowa tam jest też i o innych przychodach z zatrudnień nie mogących być przedmiotem prawnie skutecznej czynności cywilno-prawnej - np. stosunku służbowego wymienionego w art. 15 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u. (oficerska gaża nie może być przedmiotem umowy cywilno-prawnej). Ta *redundancja* to akurat nie jedyny i akurat pomniejszy błąd legislacyjny w *Ustawie o podatku od towarów i usług*. Inne rozumowanie prowadzi na manowce; bo skoro ktoś zawarł umowę o świadczenie nierządu (a orzecznictwu znane są takie przypadki), to wynikałoby stąd, że przestaje tu znajdować zastosowanie art. 6 ust. 2 u.p.t.u., a znajduje zastosowanie art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u.; natomiast w przypadku dostawy narkotyków wytworzonych chałupniczo zastosować należy art. 15 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u. (*reductio ad absurdum*). Nikt też np. nie wymaga od *tajnych współpracowników* Wywiadu Skarbowego, aby rejestrowali się jako podatnicy VAT; mimo że niewątpliwie ich przychody wyczerpują znamiona opisane w art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u. (samodzielność i częstotliwość).
6. *Fiskus* twierdzi, że czynności biegłych mogą być przedmiotem prawnie skutecznej czynności cywilno-prawnej, bo biegły może wykonywać ekspertyzy poza procesem. To nieprawda, bo wykonując takie ekspertyzy nie wolno mu mienić się biegłym (za używanie tego tytułu poza postępowaniem biegli pociągani są do odpowiedzialności dyscyplinarnej, o czym świadczy choćby orzecznictwo sądów administracyjnych). Oczywiście skarżący nie neguje, że ekspert, który wykonał ekspertyzę pozaprocesową, z tego tytułu – i tylko wtedy – jest podatnikiem VAT.
7. Nieporozumienie bierze się z dokonanej przez *fiskusa* błędnej ekstrapolacji uregulowań dotyczących rzeczoznawców majątkowych; na których zresztą *fiskus* powołał się w swej *Interpretacji* – bezkrytycznie przejmowanej przez Trybunał i NSA. A tymczasem:
 - To błąd lub sofizmatyka (*transistus de genere ad genus*); bo ustawa ta miarodajnie regulować może przygotowywanie np. operatów szacunkowych na zlecenia syndyków mas upadłościowych, etc. [Podobnie jest w przypadku innych uregulowań, dotyczące wykonywania zawodów: działania biegłych-rewidentów przeprowadzających rewizje finansowe, biegłych-księgowych wykonujących audyty, itp. W świetle art. 174 ust. 7 *Ustawy o gospodarce nieruchomościami* (Dz.U. nr 200/2009, poz. 1590) „Rzeczoznawca majątkowy **wykonuje zawód, prowadząc we własnym imieniu działalność gospodarczą ...**”; a w świetle art. 175 ust. 4 tejże *Ustawy ...* podlega obowiązkowi ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej. W świetle art. 61 *Ustawy o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym* (Dz.U. nr 77/2009, poz. 649) biegły-rewident odpowiada za badania sprawozdania finansowego; musi też się ubezpieczać od odpowiedzialności cywilnej, o czym traktuje odpowiednie rozporządzenie Ministra Finansów (Dz.U. nr 2005/2009, poz. 1583)] Jednak każdy z tych podmiotów - gdy w sprawie powierzona mu zostanie procesowa rola biegłego -

stosować się musi do uregulowań proceduralnych. [W orzecznictwie podnosi się, że „przepisy w sprawie rzeczoznawstwa nie mają zastosowania do biegłych w postępowaniu sądowym” twierdzi Sąd Najwyższy (zob.: II CZ 99/86). Dopiero „... postanowienie o przeprowadzeniu dowodu (art. 236 k.p.c.) nadaje opinii wskazanego w nim rzeczoznawcy (art. 278 k.p.c.) charakter dowodu z opinii biegłego” (II CR 310/88, zob. także I PKN 468/00). Zresztą prawo wyraźnie odróżnia role rzeczoznawcy i biegłego (zob.: art. 233 §4 k.k.)]

- Inaczej jest w dominującej większości krajów Europy, bo tam wykonywanie ekspertyz może być przedmiotem czynności cywilno-prawnej, a w postępowaniach opinie wykonane na zlecenie stron są dopuszczalne; inny też jest status biegłego. [O statusie biegłych w tych krajach zob. np.: D. Dwyer: *Judicial Assessment of Expert Evidence*, CUP, Cambridge 2008; T. Widła: *Status prawny biegłego i jego konsekwencje*, „Problemy Współczesnej Kryminalistyki”, 2008, t. XII, s. 347-357; zob. także: „Strengthening the Polish Justice System”, Twinning Reference Number: PL/06/IB/JH/02/TL; *Analiza porównawcza przepisów dotyczących biegłych w państwach Austrii, Francji, Hiszpanii i Wielkiej Brytanii oraz analiza polskich regulacji dotyczących biegłych ...*, zamówiona w Austrii przez Ministerstwo Sprawiedliwości RP.] Ale przecież o statusie polskiego podatnika decydują przepisy polskie (III SA/Wa 1262/09).
8. Oczywiście to można zmienić – tak, aby opisana w art. 6 ust. 2 u.p.t.u. norma swym zakresem nie obejmowała biegłych. I w tym celu wcale nie trzeba zmieniać art. 6 ust. 2 u.p.t.u. – jasnego i precyzyjnego – ale przepisy procedury; tak, aby możliwe było przeprowadzanie dowodu z opinii biegłych także i na zasadach cywilno-prawnych. Natomiast odwoływanie się do orzecznictwa ETS – w tej części, w jakiej pozostaje ono w niezgodzie z art. 6 ust. 2 u.p.t.u. – jest bezprzedmiotowe; bo organ władzy, jeśli chce się do tego dostosować, powinien odpowiednio zmienić uregulowania normatywne, a nie wykorzystywać tego orzecznictwa do wykazywania, że dany przepis jest zbędny, bo to naruszanie zasad wykładni.

IV. Skarżący wnosi o uznanie, że **przychody z tytułu wykonywania czynności na mocy postanowień organów procesowych nie są obłożone podatkiem VAT** – z uwagi na treść art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u.

UZASADNIENIE

Odmawiając uznania, że przychody biegłych wyczerpują znamiona opisane w art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u. *fiskus* – a za nim bezkrytycznie Trybunał i NSA – przyjmują, że nie spełniony jest wymóg odpowiedzialności zlecającego wobec osób trzecich. W związku z tym stwierdzić należy, że:

1. Biegły ponosi odpowiedzialność karną z art. 233 §4 k.k. – wobec odpowiedniego organu procesowego. Z uregulowań normatywnych (co do tego jest zgodność doktryny i orzecznictwa) wynika też, że biegły ponosi odpowiedzialność służbową – ale także wobec organu zlecającego.

2. Biegły nie ponosi odpowiedzialności wobec osób trzecich; bo:
 - Biegły procesowy nie działa na zlecenie osób trzecich, ani nie jest opłacany przez osoby trzecie. Honorarium opłaca organ zlecający, a rozlicza to na ogólnych zasadach przewidzianych dla kosztów sądowych.
 - Biegły procesowy nie wchodzi w relacje prawne z osobami trzecimi. Niekiedy zaistnieć mogą relacje faktyczne, np. podczas badania takiej osoby. Wtedy też zaistnieć może wyjątek; a jest nim – podobnie jak w przypadku stosunku pracy – wyrządzenie szkody „przy okazji”. Nie samo bowiem działanie na polecenie organu procesowego wyłącza odpowiedzialność, ale towarzyszące mu i wynikające zeń działanie w wyznaczonych granicach, z wykorzystaniem materiału wskazanego przez organ, etc. (I ACa 1875/04).
3. Tedy odpowiedzialność biegłego wobec osób trzecich nie może być przenoszona na organ procesowy – bo nie ma czego przenosić! Rozważania (np. Trybunału) na temat owego nie przenoszenia są więc bezprzedmiotowe.
4. Także przedstawiciele judykatury wyrażają pogląd, że „...biegły działa w imieniu i na rachunek organów wymiaru sprawiedliwości, a organ procesowy kieruje pracami biegłego i odpowiada za czynności, jakie podjął biegły ...” – J. Turek: *Biegły sądowy i jego czynności*, „Monitor Prawniczy”, n. 24, 2007, s. 1362. Natomiast istnieje kwestia odpowiedzialności własnej organu procesowego – ponoszona z tytułu występowania w roli podmiotu doraźnie zatrudniającego (orzecznictwo jest zgodne, że powołanie biegłego to jego doraźne zatrudnienie i stosować do niego należy odpowiednio przepisy o zleceniu – zob. np.: I CZ 139/70); w obszarze aktywności którego to podmiotu pozostaje praca biegłych. Organ procesowy tę odpowiedzialność ponosi, bo biegły działa na jego rachunek, wg jego wskazówek i pod jego kierownictwem. To, że w ostatecznym rachunku będzie to Skarb Państwa, nie stoi na przeszkodzie tej odpowiedzialności – zob. np.: *Kodeks cywilny. Komentarz*, (red.: K. Pietrzykowski), Warszawa 2002, s. 970.
5. Fakt działania wg wskazówek i na rachunek organu procesowego przez nikogo nie jest kwestionowany. To nie dziwi; bo przecież jednoznacznie głoszą to przepisy *Kodeksu Postępowania Cywilnego*, *Kodeksu Postępowania Karnego* i przepisy do nich wykonawcze oraz *Dekret o należnościach ... z rozporządzeniem wykonawczym*. Te wskazówki niekiedy są wręcz drobiazgowo; np. nakazując biegłemu sporządzenie opinii pisemnej organ decyduje jakimi urządzeniami biegły może się posłużyć (zob. np. §77 *Regulaminu urzędowania sądów powszechnych*, Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dn. 2 marca 2007 r., Dz.U. nr 38/07, poz. 249). Natomiast co do kierownictwa organu, to:

- Jest ono oznaczone już to *opisowo* (art. 278-291 k.p.c. i art. 193-206 k.p.k.), już to *expressis verbis* (np. §127 ust. 1 *Regulaminu urzędowania powszechnych jednostek organizacyjnych prokuratury* - Rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dn. 27 sierpnia 2007 r., Dz.U. nr 169/2007, poz. 1189 - głosi: „Prokurator **kieruje** tokiem prac biegłego, zaznajamia go z wynikami prowadzonego przez siebie śledztwa lub dochodzenia, niezbędnymi do wydania opinii, a w razie potrzeby, stosownie do wyników badań, może zmienić zakres opinii lub postawionych pytań”), etc.
 - W związku z tym doktryna **stosunki na linii organ - biegły postrzega jako podporządkowanie wertykalne, kierownicze** (łącznie z rozkładem odpowiedzialności). [„Kierowanie sprowadza się do etapu *inspiracyjno-dyrektywalnego* (postanowienie o dopuszczeniu dowodu ustalającego zakres przedmiotowy opinii), *kontrolnego* (jakość i dynamika), *moderacyjnego* (postanowienie o uzupełnieniu lub powołaniu nowych biegłych) oraz w ostatniej fazie - *oceny* wiarygodności opinii”. Cyt. za.: D. Czajka: *Teoria sądenia, cz. I, prawda sądowa*, Warszawa 2005, s. 355 i in.]
6. *Fiskus* – a za nim bezkrytycznie TK i NSA - podnosi, że biegły nie wyczerpuje znamion opisanych w art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u., bo rzekomo w toku wykonywania nałożonych nań obowiązków jest *samodzielny* i nikt nie może wpływać na jego opinię. To mylenie różnych pojęć i w związku z tym do różnych kwestii należy się osobno odnosić; a w szczególności:
- Doktryna od dawna jest zgodna, że w sytuacji sprawowania ogólnej kontroli nad aktywnością wykonawcy niesamodzielność wykonawcy nie jest przesłanką odpowiedzialności zleceniodawcy – zob. np.: A. Rembieniński: *Odpowiedzialność cywilna za szkodę wyrządzoną przez podwładnego*, Warszawa 1971, s. 164; A. Szpunar: *Odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przez podwładnego*, (w:) „Rozprawy z polskiego i europejskiego prawa prywatnego”, Kraków 1994, s. 468. Ze zgodnych wypowiedzi przedstawicieli doktryny i judykatury (dotyczących głównie odpowiedzialności placówek medycznych za lekarzy zatrudnianych m.in. na umowę zlecenia) wynika, że miarodajne jest sprawowanie tzw. ogólno-organizacyjnego kierownictwa; a nie samodzielność wykonawcy.
 - Samodzielność, podobnie jak powtarzalność, to przesłanki z art. 15 ust. 1 i 2 u.p.t.u.; a nie z art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u. (gdzie mowa o zatrudnieniach doraźnych). Naruszono więc zasady wykładni systemowej. Gdyby zresztą było tak, jak chce *fiskus*; to podatnikami VAT musieliby być i sędziowie (o których mowa w art. 15 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u., gdzie mowa o zatrudnieniach stałych), bo i na ich wyroki nikt nie powinien wpływać. [I sędziowie powinni wykonywać swe obowiązki sumiennie i bezstronnie; a zatem dla kwestii czy dochodzi do zatrudnienia jest to zagadnienie obojętne.]
 - W art. 15 ust. 1 u.p.t.u. nie o samodzielność decyzyjną chodzi, ale o samodzielność w sensie *funkcyjnym* i *ekonomicznym*. A w przypadku biegłych sądowych nie ma ani samodzielności

funkcjonalnej, bo w świetle *Prawa o ustroju sądów ...*” biegły to pomocniczy organ sądu); a w świetle orzecznictwa SN (zob. np. III CZP 76/74, III CKU 24/97 i in.) występującego w sprawie biegłego należy traktować jako osobę dopuszczoną do czynności jurysdykcyjnych, w części dotyczącej poznawania kwestii wymagających wiadomości specjalnych. Z pewnością samodzielność funkcjonalna biegłego jest mniejsza, niż ma to miejsce w przypadku pracy nakładczej; a „chałupników” wyłączone z kręgu podatników VAT (art. 15 ust. 3 pkt 1 u.p.t.u.).

- Nie ma też samodzielności ekonomicznej; bo biegły działa na rachunek organu procesowego, w obszarze aktywności podmiotu powierzającego czynności do wykonania. [Szczegóły przedstawiono w pisemnej skardze.]
 - *Fiskus* twierdzi, że biegły ponosi odpowiedzialność za opinię; bo organ procesowy nie może mu wskazać metod badawczych. To kolejna, błędna zbitka pojęciowa; albowiem:
 - Skutków prawnych (dla postępowania!) nie rodzi ani opinia, ani też rachunek biegłego; ale ich uznanie (nie uznanie) przez organ procesowy. W przeciwnym przypadku biegłemu musiałoby być przyznane prawo do odwoływania się od szkodzącej mu decyzji organu o nie uznaniu opinii.
 - W świetle prawa i orzecznictwa nie za opinię biegły otrzymuje wynagrodzenie; ale za wykonaną pracę. Praca ta zresztą nie zawsze zmierza do uzyskania opinii – np. gdy polega ona na udziale biegłego w oględzinach, w eksperymencie procesowym, w przesłuchaniu, w wizji lokalnej, etc. Niekiedy zmierza, ale też nie kończy się opinią; bo sąd może proces przeprowadzania dowodu z biegłego przerwać przed wydaniem opinii i wtedy biegły otrzymuje wynagrodzenie za dotąd wykonaną pracę.
 - Pogląd, że biegłemu nie można wskazać metody budowany jest na statusie rzeczoznawców nieruchomości i psychiatrów. To błąd lub sofizmatyka (*transistus de genere ad genus*); bo to przypadki szczególne, o osobnych uregulowaniach ustawowych. W przypadkach typowych miarodajne jest stanowisko wyrażone m.in. przez Sąd Najwyższy w orzeczeniu o sygn.: II CR 534/68 („Sąd jest władny wskazać biegłemu czynności przygotowawcze, których ten winien dokonać przed wydaniem opinii. Pogląd biegłego, że są one zbędne, nie wiąże sądu. Niezastosowanie się przez biegłego do tych wskazówek, jeśli ono mogło wpłynąć na treść opinii, stwarza dla sądu obowiązek wezwania biegłego do dokonania pominiętych samowolnie czynności i wydania po ich wykonaniu opinii uzupełniającej.”) Sądy to wiedzą – i sądy to robią (jeżeli uznają to za stosowne). Za przykład niech posłuży stanowisko Sądu Okręgowego w Katowicach w sprawie o „pacyfikację” KWK *Wujek* (V K 198/03), zaaprobowane przez tamtejszy Sąd Apelacyjny.
7. Kto zatem nie wyczerpuje znamion opisanych w art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u., jeżeli nie są nimi osoby powoływane do pełnienia tej funkcji

procesowej? Podatnikami takimi będą *rzeczoznawcy majątkowi* przygotowujący operaty szacunkowe na zlecenia syndyków mas upadłościowych, *biegli-rewidenci* przeprowadzający rewizje finansowe, *biegli-księgowi* wykonujący audyty, *eksperci* wykonujący ekspertyzy dla ministerialnych zespołów powypadkowych, etc. Będą nimi także biegli sędziowie, którzy jako eksperci (a nie biegli w sensie procesowym) wykonują ekspertyzę pozasądową. Natomiast – wbrew temu, co twierdzi Trybunał, który w tej kwestii, jak i w ogóle o biegłych wypowiedział się *jak Homer o kolorach* – spod art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u. nie są wyłączeni biegli okazjonalni; bo ich wyłącza dyspozycja art. 15 ust. 2 u.p.t.u.

8. Pozostaje postawić pytanie po co dalszy spór o stosowanie art. 15 ust. 3 pkt 3 u.p.t.u. wobec biegłych sądowych; skoro rychło finansowy aspekt zostanie pozbawiony znaczenia. Bo wg szacunków Polskiego Towarzystwa Kryminalistycznego w okresie do 1 stycznia 2010 r., gdy granicą zwolnienia był przychód 50 tys. zł, spośród ok. 25 tys. biegłych sądowych ze zwolnienia tego nie mogło korzystać mniej niż 1 tys. biegłych. Od tego roku granicą jest kwota 100 tys. zł, więc podatek ten będzie płacić mniej niż 500 osób. Od przyszłego roku (150 tys. zł) chyba już żaden biegły.
9. Otóż o rzekomą odpowiedzialność biegłych (stałych i okazjonalnych) właśnie chodzi; o ryzyko włączenia biegłych po sądach przez pieniaczy zachęconych przez stanowiska TK i NSA; o możliwe dysfunkcje wymiaru sprawiedliwości, jakie mogą powstać na skutek przeciwsrodków, których zastosowanie przez biegłych będzie racjonalne.

V. Skarżący stawia kasacyjne tezy z osobna i w odwróconym porządku – w porównaniu z zazwyczaj przyjmowaną regułą głośzącą, że załatwienie wniosku najdalej idącego czyni inne bezprzedmiotowymi. Tu taka postawa nie byłaby trafna, bo:

1. Każda ze stawianych tez ma własne i nieco różne jakościowo uzasadnienia.
2. Stąd należy się liczyć z tym, że Wysoki Sąd postawiony jest w stanie dyskomfortu decyzyjnego. Bo co prawda uchwała NSA stanowiąca odpowiedź wiąże tylko zapytujący skład; ale istnieje też dyspozycja opisana w art. 269 p.p.s.a.
3. W takiej sytuacji – tj. jeżeli zachodziła potrzeba odwołania się do art. 269 p.p.s.a. - skarżący wnosi, aby Wysoki Sąd wydał wyrok częściowy; w którym:
 - obecnie rozstrzygnął by o kasacji w tej części, która obejmuje kwestie finansowe oraz zastosowanie art. 6 ust. 2 u.p.t.u.;
 - w kwestii art. 15 ust. 3 pkt 3 skorzystał z dyspozycji art. 269 p.p.s.a.