

Stanowisko Polskiego Towarzystwa Kryminalistycznego na temat obciążania należności biegłych podatkiem VAT.

I. Rys historyczny.

W latach dziewięćdziesiątych powstałe wtedy prywatne firmy wykonujące, a częściej pośredniczące w wykonywaniu ekspertyz i czerpiące z tego tytułu dochody, zaczęły w rachunkach ujmować podatek VAT, którego refundacji domagały się od sądów (prokuratur). Ówczesna reakcja resortu sprawiedliwości była szybka i stanowcza. W jej wykonaniu władze poszczególnych apelacji nakazały takie żądania biegłych odrzucać. Jako uzasadnienie trafnie powoływano fakt, że **stosunek łączący biegłego i organ procesowy nie jest stosunkiem cywilno-prawnym oraz że wydanie opinii przez biegłego (także przez specjalistyczną instytucję) nie jest odpłatnym świadczeniem usług.**¹ W tej materii wypowiedział się także Sąd Najwyższy [Uchw. SN z dn. 22 kwietnia 1997 r., III CZP 11/97], uchwalivszy m.in. że: wydanie opinii przez biegłego nie jest odpłatnym świadczeniem usług podlegającym opodatkowaniu stosownie do przepisów ustawy ... o podatku od towarów i usług ... a wynagrodzenie biegłego nie jest ceną o podatku od towarów i usług ... a wynagrodzenie biegłego nie jest ceną ...” (a przecież, głosi dalej SN, podatek VAT ma cenotwórczy charakter). Problem przestał istnieć.

Taki stan przetrwał aż do nowelizacji „Ustawy o podatku od towarów i usług”, zwanej dalej *Ustawą* ... (Dz.U. z dn. 5 kwietnia 2004 r.). Przez pierwsze pół roku obowiązywania ustawy nic się nie działo. Zapytania sądów do właściwych miejscowo urzędów skarbowych o obciążanie podmiotów opiniujących (biegłych, instytucji) podatkiem VAT kończyły się uzyskaniem takiej samej odpowiedzi: biegli nie są płatnikami VAT, bo w świetle art. 15 ust. 3, pkt. 3 *Ustawy* ... opiniowanie nie jest samodzielnie wykonywaną działalnością gospodarczą.² Również Minister Finansów, zapytywany przez Ministra Rolnictwa o weterynarzy występujących w postępowaniach administracyjnych (w sprawach łączących się ze stosowaniem przepisów sanitarnych), w wyniku przeprowadzonej interpretacji udzielił odpowiedzi głoszącej, że wykonujący takie czynności weterynarze nie są podatnikami VAT.³

¹ Zob.: pismo Prezesa Sądu Apelacyjnego w Katowicach do Prezesa Sądu Okręgowego w Katowicach z dn. 2 lipca 1999 r. (sygn.: ZK 09/0961/36/99).

² Zob. np. „Informację o stosowaniu prawa podatkowego” z dn. 22 maja 2004 r. podaną przez Izbę Skarbową w Gdańsku (sygn.: PJ/005-323/04/CIP01) bądź pismo Naczelnika Urzędu Skarbowego Warszawa-Wola do Sądu Okręgowego w Warszawie (sygn.: US-40/VAT/I/2210/04/D.Sz.) z dn. 25 października 2004 r.

³ Zob.: pismo Ministerstwa Finansów z dn. 16 czerwca 2005 r. (PP1/8111-471/PELM-276/04KSz). [Trudno wszak zakładać, że w Ministerstwie Finansów uważano iż kto bada zwierzęta, ten czyni to na odpowiedzialność

Nie bacząc na zgodne dotąd stanowiska urzędów skarbowych Minister Sprawiedliwości wystąpił do Ministra Finansów o tzw. urzędową interpretację przepisów – w trybie art. 14 §1 pkt. 2 „Ordynacji podatkowej ...” (przede wszystkim w kwestii adwokatów broniących z urzędu i prawdopodobnie po to, by skutecznie działać w interesie adwokatów, w zapytaniu jednak skontaminowano adwokatów i biegłych).⁴ Po ok. półrocznym zastanawianiu się, a wtedy już po ok. rocznym już okresie obowiązywania *Ustawy ...*, Minister Finansów takiej skontaminowanej *Interpretacji* dokonał ogłosiwszy w „Dzienniku Urzędowym” (nr 6/2005), że adwokaci i (na zasadzie analogii) biegli powinni płacić podatek VAT; albowiem czynności adwokatów broniących z urzędu oraz biegłych są samodzielnie wykonywaną działalnością gospodarczą.⁵ W opinii MF nie stoi temu na przeszkodzie fakt powinności przyjmowania takich obowiązków nakładanych przez organ procesowy; albowiem w art. 8, ust. 1, pkt. 3 *Ustawy* takim obowiązkiem podatkowym obłożono i osoby świadczące usługi z nakazu prawa lub organu władzy publicznej. Co prawda w art. 15, ust. 3 pkt. 3 *Ustawy ...* przewidziano wyłączenie; ale ono do biegłych się nie odnosi. Albowiem zdaniem autora *Interpretacji* ministerialnej, biegli opiniują na własną odpowiedzialność; podobnie jak na własną odpowiedzialność działają adwokaci z urzędu i do nich także zwolnienie się nie odnosi. Biegłymi, jak wywodzi Ministerstwo Finansów, bywają przecież niekiedy rzeczoznawcy majątkowi; a o nich odpowiednia dla nich ustawa stanowi, że prowadzą oni działalność na własną odpowiedzialność. A przecież – wywodzi dalej autor *Interpretacji* – rzeczoznawca majątkowy, jeżeli zostanie ustanowiony biegłym, też nie będzie mógł odmówić wydania opinii.

To osobliwe pojmowanie przez Ministerstwo Finansów zagadnienia odpowiedzialności niepokoi biegłych – nieporównanie bardziej aniżeli wynikające z niej obciążenia finansowe. W tej sprawie do Ministra Finansów i do Ministra Sprawiedliwości występowali więc biegli i organizacje naukowe (Polskie Towarzystwo Kryminalistyczne i Polskie Towarzystwo Psychiatryczne), przedkładając nawet stosowną ekspertyzę prawną.⁶ Do Prezesa Rady Ministrów występowali kierownicy uniwersyteckich katedr kryminalistyki, a nawet Rzecznik Praw Obywatelskich – niestety bez powodzenia. Ministerstwo Finansów nadal trwa przy swoim poglądzie i nadal zdaje się uprawiać sofizmatykę. Powołuje się już to na poglądy unijnych urzędników (tak jakby istniała jakaś unijna dyrektywa w sprawie przeprowadzania dowodu z opinii biegłych); już to na wyrok ETS w tzw.

zlecającego; a kto bada ludzi, ten czyni to na odpowiedzialność własną.]

⁴ Pismo Ministra Sprawiedliwości z dn. 12 sierpnia 2004 r. (sygn.: DB III/020/171/04).

⁵ O takim zamierzeniu i jego treści Minister Finansów pismem z dn. 11 lutego 2005 r. (sygn.: PP3-812-917/2004/AK/3045 PELS) poinformował Ministra Sprawiedliwości.

⁶ A. Feluś, J. Glumińska-Pawlic, T. Widła, M. Zdebel: „VAT a wynagrodzenia biegłych – *pro memoria*.” (masz. niepubl.).

sprawie St. Pölten (dotyczący szpitala, który występował o zwolnienie z podatku VAT w oparciu o art. 13 *Szóstej Dyrektywy ...*); już to na hiszpańskich poborców podatkowych (który to zawód w Hiszpanii, we Francji i w niektórych innych krajach jest tzw. wolnym zawodem, rzeczywiście samodzielnie wykonywanym) etc.

Jedynie Rzecznik Praw Obywatelskich wykazał zainteresowanie sprawą i po otrzymaniu zniechęcającej informacji z Ministerstwa Finansów zaskarżył do Trybunału Konstytucyjnego ministerialną *Interpretację ...* - jako przejaw nieuprawnionego prawotwórstwa. Niestety poprzednie kierownictwo Ministerstwa Sprawiedliwości w kwestii biegłych zachowywało się biernie. Natomiast naprawdę go interesującą kwestię adwokatów i radców (których zagadnienie odpowiedzialności w zasadzie nie dotyczy, bo i tak uregulowane jest w ustawach o wykonywaniu tych zawodów) poprzedni Minister Sprawiedliwości załatwił skutecznie i po swojemu: w ostatnich dniach swego urzędowania „ubruttowił” im stawki wynagrodzeń, zwiększając je o wysokość podatku VAT.

Wcześniejsza postawa Ministra Sprawiedliwości dziwiła także i dlatego, że z urzędu pełni on urząd Prokuratora Generalnego. Powinien więc był rozważyć m.in. i to, czy wydanie tej *Interpretacji ...* nie było wyczerpaniem znamion art. 231 k.k. Upoważniając w art. 14 *Ordynacji podatkowej ...* Ministra Finansów do wydawania interpretacji przepisów podatkowych ustawodawca nakazał mu bowiem uwzględniać obowiązujące prawo i orzecznictwo – krajowe i unijne. A treść *Interpretacji ...* i jej uzasadnienie wskazuje, że Ministerstwo Finansów te przepisy i orzecznictwo zignorowało i – jeżeli zważyć na liczne w tej sprawie wystąpienia – postawę tę konsekwentnie podtrzymuje. Tymczasem polski ład systemowy w kwestii przeprowadzania dowodu z opinii biegłych jest względnie przejrzysty – o czym poniżej.

II. Stosunek publicznoprawny łączący biegłego z organem procesowym.

W art. 6, pkt 2 nowej *Ustawy ...* powtórzono tezę art. 3, ust. 3, pkt 3 poprzedniej ustawy, głoszącą, że nie ma ona zastosowania do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy. A tak jest właśnie w przypadku opiniowania. Nie można zawrzeć prawnie skutecznej umowy o wydanie opinii, bo przeprowadzanie dowodu z opinii biegłego nie jest zagadnieniem cywilnoprawnym (zob. np. III CKU 24/97 i in.). Bowiem u podstawy opiniowania leży nie stosunek cywilnoprawny, lecz stosunek procesowy, a więc publicznoprawny (zob. np.: II CZ 39/74 lub III CZP 76/74); zaś opinia jest tzw. materiałem urzędowym (I SA/Kr 829/98). Opiniowanie jest spełnianiem obywatelskiego obowiązku (tak jak dla świadka składanie zeznań); wyraźnie przez prawo procesowe (por. np. art. 195 k.p.k.) nałożonym na

każdego, kto „... ma odpowiednią wiedzę w takiej dziedzinie”). W świetle polskiego prawa **biegły to nie zawód lecz rola procesowa. W toku opiniowania organ procesowy cały czas nie jest partnerem, lecz ma pozycję władczą** (zob. np.: I CZ 39/74, III CZP 76/74 i in.). Właśnie taka nadrzędna pozycja organu procesowego leży u podstaw uznania, że stosunek między tym organem a biegłym nie jest stosunkiem cywilnoprawnym, co wielokrotnie powtarzał Sąd Najwyższy (zob. np.: 2 CR 384/58, I CZ 39/74, III CZP 76/74 i in.), a nawet Trybunał Konstytucyjny. W konsekwencji np. nie jest możliwe dochodzenie przez biegłego roszczeń o wynagrodzenie w drodze powództwa cywilnego (zob. np.: III CZP 76/74). W świetle orzecznictwa biegły nie jest nawet uczestnikiem postępowania, w którym występuje (zob. np. I ACz 1/91). Oczywiście nietrafne byłoby zawężanie klasy sytuacji objętych unormowaniem opisanym w art. 6 pkt 2 *Ustawy ... do działalności przestępczej*. Gdyby bowiem tak było, w *Ustawie ...* musiałoby znaleźć się właściwe temu sformułowanie, wyrażone w nazwach: *przestępstwo* (gdyby zakresem zastosowania objęto czyny w postaci zbrodni i występków), *czyn zabroniony* (gdyby zakresem zastosowania objęto także wykroczenia) lub *czyn niedozwolony* (gdyby zakresem zastosowania objęto i cywilnoprawne delikty). **W świetle orzecznictwa NSA (zob. np.: SA/Rz 1066/98) za czynności nie mogące być przedmiotem prawnie skutecznej umowy należy także rozumieć i tzw. czynności bezwzględnie nieważne** – w tym w szczególności te, o których mowa w art. 58 k.c. i 378 k.c. W świetle zaś polskiego prawa procesowego i orzecznictwa Sądu Najwyższego zawarcie umowy o wydanie opinii biegłego byłoby sprzeczne z prawem i byłaby to umowa o świadczenie niemożliwe. Zgodnie z prawem opinii biegłego można bowiem tylko zasięgnąć podejmując stosowną decyzję procesową. Ekspertyza wykonana na innej podstawie - jak tylko w postaci postanowienia o powołaniu biegłego - nie mogłaby posłużyć za dowód w sprawie (zob. np.: II CR 269/74, 3 CR 121/56, I CKN 922/97, II CR 310/88, II CR 312/88, I CKN 92/00, I PKN 468/00 i in.).

Nietrafną jest też teza głosząca, że w odniesieniu do biegłych znajduje zastosowanie norma opisana w art. 8, ust. 1, pkt. 3 *Ustawy ...*, gdzie takim obowiązkiem podatkowym (VAT) obłożono i osoby świadczące usługi z nakazu prawa lub organu władzy publicznej. Kierując się zasadą racjonalności ustawodawcy kolizję tych dwóch norm (opisanych w art. 6 i w art. 8 *Ustawy ...*) rozwiązać można tylko w jeden sposób: przez uznanie, że norma opisana w art. 8 ust. 1, pkt. 3 znajduje zastosowanie do takich sytuacji, które mogą być (bywają) przedmiotem prawnie skutecznych umów; lecz w danym przypadku zaistniały z nakazu władzy (np. usługi wykonane dla zapobieżenia klęsce żywiołowej lub usunięcia jej skutków). Gdyby bowiem zaakceptować pogląd o zastosowaniu art. 8 *Ustawy ...* do opiniowania, oznaczałoby to zarazem uznanie, że można nakazem władzy przymusić do świadczenia niemożliwego; a to już

kłóci się zasadami akceptowanymi od rzymskich czasów (*impossibilium nulla obligatio est*).

W tej części ministerialna „Interpretacja” jest więc interpretacją inadekwatną; a takich - podobnie jak analogii stosowanych do wypełniania luk - w prawie podatkowym stosować nie wolno. Wielokrotnie i stanowczo wypowiedział się na ten temat Naczelny Sąd Administracyjny – por. np.: SA/Gd 2062/92, SA/Bk 1252/97, I SA/Lu 384/98, I SA/Lu 1372/98, I SA/Lu 1540/98, I SA/Lu 1702/98 lub I SA/Łd 251/00. Pod rządem poprzedniej *Ustawy ...* kwestią odnoszenia art. 3 ust. 3 pkt 3 (poprzednika art. 6 pkt. 2 obecnej *Ustawy ...*) do opiniowania przez biegłych nie zaprzętało sobie głowy, bo należności biegłych, podobnie jak inne przychody wym. w art. 13 pkt. 2-8 *Ustawy o podatku dochodowym ...*, traktowano jako zwolnione z obłożenia podatkiem VAT (art. 7 ust. 1 pkt. 6). Stan ten jednak kłócił się z unijną *Szóstą Dyrektywą w sprawie harmonizacji ustawodawstw...*; w świetle której za zwolnione z podatku VAT można było uznawać tylko przychody osiągane z działalności enumeratywnie opisanej w art. 13 *Szóstej Dyrektywy ...*. Przypomniawszy o tym Austrii Europejski Trybunał Sprawiedliwości w tzw. sprawie St. Pölten (C-384/98). Tyle że Polska nie była wtedy jeszcze członkiem Unii, więc *Dyrektywa ...* jej nie obowiązywała.

III. Opiniowanie jako zatrudnienie.

W *Interpretacji ...* szczególnie akcentowana jest kwestia odpowiedzialności. Skoro – jak to powyżej ustalono - nie może to być odpowiedzialność wynikająca z umowy, to z czego ona wynika? Doktryna i orzecznictwo są zgodne: powołanie do roli biegłego w sprawie jest zatrudnieniem, „... które jednak nie jest kontynuacją zatrudnienia w zakładzie pracy, skoro sąd go wezwał, ani nie nawiązuje stosunku pracy między nim a sądem, lecz stosunek, do którego stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu ...” (I CZ 139/70). [Owa odpowiedzialność zastosowania znajduje swe uzasadnienie właśnie w postaci stosunku łączącego organ procesowy i biegłego.] Z powyższej tezy wyprowadzić należy dwa wnioski: po pierwsze, że do przypadku biegłego nie znajdują bezpośredniego zastosowania uregulowania dotyczące odpowiedzialności pracowniczej (na sposób opisany w kodeksie pracy) oraz po drugie, że w tej sytuacji rozważyć należy kwestię odpowiedzialności deliktowej.

W świetle art. 430 k.c. „kto na własny rachunek powierza wykonanie czynności osobie, która przy wykonywaniu tej czynności podlega jego kierownictwu i ma obowiązek stosować się do jego wskazówek, ten jest odpowiedzialny za szkodę wyrządzoną z winy tej osoby przy wykonywaniu powierzonej jej czynności.”. Z analizy tego przepisu wynika, że zastosowanie normy w nim opisanej wymaga spełnienia kilku przesłanek, a więc udzielenia najpierw odpowiedzi na kilka pytań; a to:

1. Czy powołanie biegłego do sprawy jest powierzeniem mu czynności do wykonania i jakich? Na tak postawione pytanie należy odpowiedzieć twierdząco; albowiem:
 - w świetle obowiązujących norm oraz tego co głosi doktryna i orzecznictwo biegły nie jest żadnym samoistnym bytem procesowym (zob. np.: ACz 1/91), lecz tylko narzędziem poznania. Z uwagi na konieczność honorowania praw stron w ocenie tego dowodu nakazano organom procesowym korzystanie z tego pośrednictwa nawet gdyby same posiadały takie możliwości (zob. np.: I CR 331/75). W pewnych jednak okolicznościach (art. 254 §1 k.p.c.) organ procesowy może i to uczynić sam (choć SN zaleca w tej kwestii ostrożność – zob. np.: III CRN 341/72). W świetle orzecznictwa SN (zob. np. III CZP 76/74, III CKU 24/97) **występującego w sprawie biegłego należy traktować jako osobę dopuszczoną do czynności jurysdykcyjnych**, w części dotyczącej poznawania kwestii wymagających wiadomości specjalnych (zob. np.: II CR 256/ 71, I ACr 225/92, I CKN 223/98, II AKz 927/03 i in.). Biegły – jako taki – może dokonywać czynności poznawczych tylko na mocy odpowiedniego upoważnienia organu procesowego (postanowienia), tylko na jego rzecz (zob. np.: I Cr 310/88) i tylko w wyznaczonym zakresie (zob. np.: IV CKN 1763/00). W innym przypadku jego produkt nie jest dowodem w sprawie (zob. np.: I CKN 922/97, I CKN 92/00 i in.). Tak więc poznanie biegłego jest niczym innym jak tylko sposobem poznawania przez organ procesowy; a zatem w tu rozważanym zakresie **między czynnościami organu a czynnościami biegłego zachodzi tożsamość działania**. Tym np. różni się medyczna sekcja zwłok, wykonywana przez szpitalnego anatomopatologa, od sekcji zwłok wykonywanej na podstawie art. 209 k.p.k.
 - stanowisko głoszące, że biegły to pomocnik sądu wynika z ustaw (np. w prawie o ustroju sądów powszechnych kwestię biegłych pomieszczono w dziale czwartym ustawy, w części dotyczącej *organów pomocniczych* sądów); a w polskim orzecznictwie ukształtowało się jeszcze w okresie międzywojennym i nadal jest podtrzymywane (zob. np.: II 4 K 629/32; a współcześnie II SA 992/98).
2. Czy czynności biegłego są działaniem na rachunek organu procesowego? I na to pytanie należy **odpowiedzieć twierdząco**. W świetle obowiązującego prawa i wyjaśniającego go orzecznictwa biegły działa na rzecz organu procesowego, który go do tej roli ustanowił - i tylko wtedy wolno mu mienić się biegłym (zob. np.: II SA 992/98). *Dekret o należnościach ... i Rozporządzenie o kosztach ...* stanowią zarazem, że to organ procesowy ponosi koszty opiniowania: wynagrodzenia dla biegłego za wydanie opinii, stawiennictwo i udział w czynnościach

organu, etc. Organ procesowy ponosi też inne koszty: np. koszty odczynników lub amortyzacji sprzętu, koszty pobytu oskarżonego na obserwacji (zob. np.: III CZP 46/71, I PZ 36/73, II AKz 114/02) etc. Organ procesowy refunduje je biegłemu, a w razie potrzeby zaliczkowo wypłaca stosowne sumy (zob. także art. 288 k.p.c.). W świetle orzecznictwa wezwany przez organ wymiaru sprawiedliwości biegły działa na rachunek tego organu nawet wtedy, gdy w sprawie występuje jako reprezentant opiniującej instytucji – o ile do reprezentowania nie został przez instytucję służbowo wydelegowany (zob. np.: I CZ 65/88, II AKz 116/02 i in.).

3. Czy w toku wykonywania tych czynności biegły podlega kierownictwu organu procesowego i musi stosować się do jego wskazówek? W świetle tego, jak doktryna i orzecznictwo interpretują obowiązujące uregulowania normatywne, odpowiedź może tylko jedna: **tak**; albowiem:
- to organ procesowy nakłada ten obowiązek na przez siebie wybraną osobę (art. 193 k.p.k., art. 278 k.p.c.). Biegły to nie zawód – jak np. adwokat, notariusz, rzeczoznawca majątkowy lub komornik – lecz rola procesowa. W konsekwencji nie istnieje instytucja odpowiedzialności zawodowej, ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej, etc.
 - kodeks postępowania karnego nie przewiduje możliwości uchylenia się od pełnienia tego obowiązku, (chyba, że zaistniałyby kodeksowe przesłanki wyłączenia). Kodeks postępowania cywilnego jest nieco łagodniejszy (art. 280 k.p.c.) i przewiduje możliwość uchylenia się od tego obowiązku, ale tylko (jeśli nie liczyć kodeksowego prawa do odmowy zeznań) w razie zaistnienia „... przeszkody, która uniemożliwia ... wydanie opinii”).
 - to organ procesowy oznacza przedmiot i zakres ekspertyzy (art. 194 pkt 2 k.p.k.) oraz termin jej złożenia (art. 194 pkt 3 k.p.k.). W razie potrzeby (i wg własnego uznania) pytania kreujące zakres może uszczegóławiać i uzupełniać (art. 198 §2 k.p.k.).
 - biegły - podobnie jak świadek - odpowiada za niesubordynację wobec organu (por. np. art. 287 k.p.c.) oraz za niedochowanie wymogu tzw. moralnej prawdziwości opiniowania (art. 233 §4 k.k.). Powinnością biegłego jest stosować się do wskazówek i żądań organu procesowego.⁷
 - to organ procesowy decyduje o formie opinii (art. 278 §3 k.p.c., art. 200 §1 k.p.k.). Nawet jeżeli wydano pisemną opinię organ procesowy może nakazać biegłemu stawiennictwo celem przesłuchania, czemu biegły musi się podporządkować i pozostawać do dyspozycji organu (art. 286 k.p.c., art. 200 §3 k.p.k.).

⁷ M. Cieślak, K. Spett, W. Wolter: „Psychiatria w procesie karnym”, Wyd. Prawnicze, Warszawa 1968, s. 362.

- organ procesowy nie tylko, że oznacza i dostarcza biegłemu przedmiot badań, ale i decyduje, czy i ile pozostałego materiału dowodowego może poznać biegły (art. 284 k.p.c., art. 198 §1 k.p.k.) oraz czy niektóre badania biegły będzie mógł przeprowadzić (zob. np. art. 203 §2 k.p.k.). Zastosowania niektórych metod może zabronić - np. dla zachowania dowodu rzeczowego w stanie nienaruszonym. I sądy z tych uregulowań korzystają w całej rozciągłości; o ile tylko uznają to za stosowne. Często też sądy cedują na biegłych kompletowanie materiału badawczego; a nawet nakazują biegłym wzywaniem stron celem pobrania materiału porównawczego – w miejscu i czasie oznaczonym przez biegłego.
- organ procesowy aktywnie uczestniczy w opiniowaniu: decyduje o ewentualnej wspólnocie badań i kompleksowości opiniowania (art. 193 §3 k.p.k.); jeżeli uzna to za stosowne, to może w badaniach uczestniczyć (art. 198 §2 k.p.k.), a w niektórych uczestniczyć musi (art. 209 k.p.k.). W przypadku pewnych typów ekspertyz może skutecznie zastąpić biegłego (art. 254 k.p.c.). Skutki prawne rodzi nie sama opinia, lecz jej uznanie lub nieznanie przez organ procesowy; a skutki finansowe rodzi nie samo wystawienie rachunku, lecz jego uznanie lub nieuznanie przez organ. Przy tym wynagrodzenie biegłemu należy się bez względu na to, czy sąd podzieli jego pogląd – zob. np.: II CZ 64/73.
- organ procesowy jest jedynym dysponentem opinii złożonej przez biegłego: poddaje kontroli proces opiniowania (dla ustalenia, czy opiniowanie było zupełne, a opinia jest jasna); dokonując tzw. oceny jednostkowej - kierując się zasadami prawidłowego rozumowania, swą wiedzą i doświadczeniem życiowym - uznaje daną opinię za argument dowodowy. W toku finalnej oceny dowodów (odpowiednio do przypisanej jej relewancji) przyznaje opinii moc perswazyjną, czyniąc ostateczne ustalenia (zob. art. 233 k.p.c. oraz art. 7 i 201 k.p.k.). Skutki procesowe oraz wobec ewentualnych osób trzecich – jak wcześniej wspomniano - rodzi więc nie samo wydanie opinii, lecz decyzja procesowa (organu procesowego), uznająca opinię lub jej nie uznająca.⁸ Jeśliby opinia biegłego - a następnie decyzja procesowa - okazała się błędna, obciążą to organ procesowy; w tym sensie i dlatego, że organ ten dokonał błędnej tzw. oceny uprzedniej oceny dowodu, tzn. źle wybrał dostarczyciela opinii (*culpa in eligendo*).⁹ Jeżeli organ procesowy wybrał

⁸ W świetle tego biegły nie będzie mógł być skutecznie pociągnięty przez stronę procesową (uczestnika) do odpowiedzialności cywilnej nawet za złożenie opinii fałszywej. Choć bowiem trudno kwestionować, że taka opinia może narażać prawa strony; to przecież nie istnieje bezpośredniość związku między nim (jego opinią) a stroną procesową i jej interesami. Czynnikiem oddzielającym, a w efekcie zrywającym bezpośredniość związku jest bowiem decydent procesowy – jego pozycja i powinności. Tak, m. zd. słusznie zob. np.: M. Siwek: *Glosa do postanowienia SN z dnia 23 kwietnia 2002 r., I KZP 10/2002*, „Prokuratura i Prawo”, n. 3, 2004. W tymże samym duchu Sąd Najwyższy w postanowieniu z dn. 1 kwietnia 2005 r. (IV KK 42/05).

⁹ O ocenie uprzedniej – jej roli i sposobach działania – bliżej zob.: Z. Kegel: „Ekspertyza ze stanowiska procedury i kryminalistyki”, *Acta Universitatis Wratislaviensis* No 383, Wrocław 1976, s. 84-105; T. Widła: „Ocena dowodu z opinii biegłego”, Wyd. UŚ, Katowice 1992, s.: 24-42 i tegoż: „Aprioryczna ocena dowodu z

dostarczyciela opinii spośród osób wpisanych na listę biegłych sądowych, odpowiedzialność tę dzieli z organem (prezesem sądu okręgowego), który poprzez powzięcie decyzji o wpisie poręczył za posiadanie przez daną osobę odpowiednich kwalifikacji moralnych i fachowych i poręczenie to podtrzymuje poprzez niepodjęcie w odpowiednim czasie decyzji o skreśleniu tej osoby z listy (§6 ust 2 *Rozporządzenia MS w sprawie biegłych sądowych*, z dn. 24.I.2005 r.). To prezesi sprawują nadzór nad praktyką opiniodawczą biegłych, prowadzą stosowną dokumentację; im sędziowie zgłaszają zastrzeżenia i uwagi odnośnie do jakości i terminowości wykonywania postanowień przez biegłych. Organ procesowy obciążają także błędy wynikłe z nieprawidłowego skompletowania materiału badawczego (np. przez dostarczenie próbek od niewłaściwej osoby) lub przedłożenia materiału niekompletnego (por. np. III KK 207/02), nieprawidłowego postawienie pytań, niewłaściwego uczestnictwa w badaniach etc. Organ (decydent procesowy) mógł przewinąć także i przez to, że nie sprawował należytej kontroli albo dokonał błędnej oceny jednostkowej dowodu, na użytek czego organy zostały wyposażone w odpowiednie narzędzia (por. np. art. 196 k.p.k., 198 k.p.k., 201 k.p.k., etc.; zob. także II CKN 1466/00, IV KK 9/03 i in.). W efekcie nie posłużenia lub nieprawidłowego posłużenia się tymi narzędziami nie powziął wątpliwości odnośnie do wiedzy lub bezstronności biegłego, nie wezwał innych biegłych, źle zinterpretował wnioski, itp.¹⁰ Obciążające dla organu procesowego będzie, jeżeli okaże się, że dokonał on błędnej oceny finalnej opinii. Np. błędnie przyjąwszy fałszywe zeznania świadków za prawdziwe spośród sprzecznych opinii uznał nie tę, która była trafna, ale tę, której wnioski pozostawały w zgodzie z tymi zeznaniami; albo jeżeli za miarodajne uznał stanowisko, za którym opowiedziała się większość z powołanych biegłych, a nie rzeczywiście trafne, mimo że wyrażane przez mniejszość, itp.

- powyżej powołane uregulowania ustawowe wg doktryny stanowią uszczegółowienie tego, co w międzywojennym kodeksie postępowania karnego (obowiązującym do 1969 r.) lapidarnie wyrażono słowami, że to organ procesowy kieruje pracami biegłego (art. 122 d.kpk).¹¹ Z przeglądu tych przepisów wynika nie tylko to, że opiniując biegły realizuje nałożony nań obowiązek, ale i to, że w toku realizacji nie jest samodzielny, lecz kieruje nim organ procesowy sprawujący na nim władzę zwierzchnią (o oczywistości zwierzchnictwa organu procesowego

opinii biegłych”, (w:) „Nauka wobec prawdy sądowej” (red.: R. Jaworski, M. Szostak), Wyd. UW. Wrocław 2005.

¹⁰ Zob. np.: Z. Marek, M. Kłys: „Opiniowanie sądowo-lekarskie i toksykologiczne”, Wyd. ZAKAMYCZE, Kraków 1994, s. 22; T. Tomaszewski: „Przesłuchanie biegłego w postępowaniu karnym”, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1988, s. 164 i in.

¹¹ Zob. np.: M. Cieślak, K. Spett, W. Wolter: „Psychiatria ...”, op. cit., s. 370; S. Kalinowski: „Opinia biegłego w postępowaniu karnym”, PWN, Warszawa 1972, s. 38 i 210 i in.

nad biegłym zob. np.: III CKU 24/97).¹² W doktrynie istnieje zgoda co do tego, że taki stan prawny jest właściwy.¹³ Biegły bowiem, jak to już wspomniano, nie jest przecież żadnym samoistnym bytem procesowym, lecz tylko narzędziem; którego używa organ procesowy dla poznania pewnego materiału dowodowego (IV CKN 1763/00 i in.). Innymi słowy: dla organu procesowego biegły jest tym, czym mikroskop dla biegłego.

Jak więc z powyższego przeglądu problematyki wynika, biegły nie może być pociągany do odpowiedzialności cywilnej za czynności opiniodawcze, ani też za ich skutki. Oczywiście nie dotyczy to zdarzeń nie pozostających w bezpośrednim związku z wykonywaniem czynności nakazanych w postanowieniu o powołaniu biegłego (zasięgnięciu opinii instytucji). Wątpliwa też wydaje się kwestia odpowiedzialności zlecciodawcy za zdarzenia zaistniałe przy sposobności (jak to nazywa Sąd Najwyższy), np. wypadków drogowych popełnianych przez biegłych w drodze do sądu, etc.

IV. Zastosowanie art. 15 ust. 3 pkt. 3 Ustawy ...

W nowej *Ustawie* ... pojawił się art. 15 ust. 3 pkt 3, stanowiący implementację art. 4 ust. 4 unijnej *Szóstej Dyrektywy* ...; chroniący przed obłożeniem podatkiem VAT przychody osiągane ze stosunku pracy lub mu podobnych, za które polski ustawodawca uznał przychody wymienione w art. 13 pkt. 2-8 *Ustawy o podatku dochodowym* ... (później także przychody wymienione w dziewiątym punkcie tegoż artykułu).¹⁴ Warunkiem zastosowania tego uregulowania, jest istnienie więzi tworzącej „... **stosunek prawny pomiędzy zlecającymi wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.** O ile nikt nie kwestionuje zagadnienia warunków wykonywania czynności i kwestii wynagrodzenia, to Ministerstwo Finansów neguje istnienie odpowiedzialności zlecającego wobec osób trzecich (i tu za punkt odniesienia przyjmuje rzeczoznawców majątkowych), a w konsekwencji i zastosowanie wobec biegłych wyłączenia opisanego w art. 15 ust. 3 pkt. 3 *Ustawy*

Stanowisko Ministra Finansów jest oczywiście błędne. Nie istnieje jakaś swoista dla prawa podatkowego postać odpowiedzialności wobec osób trzecich. Zagadnienie odpowiedzialności to kwestia cywilnoprawna; a przecież (jak słusznie zauważył NSA - I SA /Łd 251/00) „nie ma podstaw by pojęcia cywilnoprawne ... należało rozumieć inaczej aniżeli w prawie cywilnym ...” –

¹² Zob. także np.: J. Szarek: „Lekarz weterynarii jako biegły”, Wyd. ART., Olsztyn 1994, s. 28-30 i in.

¹³ O relacjach organ procesowy – biegły zob. także: K. Jaegerman: „Opiniowanie sądowo lekarskie”, Wydawnictwo Prawnicze”, Warszawa 1991, s. 64-100 i in.

¹⁴ Owa intencjonalność (powstanie przepisów dla ochrony w/w przychodów) to istotny wskaźnik interpretacyjny. W świetle bowiem orzecznictwa ETS należy „... tak dalece jak jest to możliwe interpretować prawo krajowe, w świetle treści i celu dyrektywy, aby osiągnąć skutek w niej zamierzony ...” (C-106/89).

nawet jeżeli dotyczy to zagadnień podatkowych (orzeczenie traktowało o opłacie skarbowej). A w świetle prawa cywilnego – jak to powyżej wspomniano na zasadzie art. 430 k.c. – odpowiedzialność wobec osób trzecich za czynności opiniodawcze biegłego obciąża zleceniodawcę, tj. organ procesowy (w konsekwencji skutki finansowe obciążą Skarb Państwa). Ponadto przeprowadzone przez urzędników Ministerstwa Finansów rozumowanie nosi wszelkie znamiona sofizmatyki; w szczególności wyróżnić w nim można przynajmniej trzy podręcznikowe przykłady sofizmatów, a to:

- *ignorantio elenchi*. Prawo wyraźnie odróżnia rzeczoznawców majątkowych od biegłych i tłumaczy (por. np. art. 233 §4 k.k., zdanie pierwsze).
- przechodzenie od jednego do drugiego rodzaju (*transitus de genere ad genus*); kiedy to reguły lub własności z jednego porządku przenosi się na inną płaszczyznę. Gdy rzeczoznawca majątkowy opiniuje w postępowaniu sądowym lub przygotowawczym, jego sytuację określają uregulowania kodeksowe (k.p.c., k.p.k.), *Dekret o należnościach ...* oraz związane z nimi rozporządzenia; a więc te wszystkie uregulowania, które właśnie kreują więzy tworzące, „... stosunek prawny pomiędzy zlecającymi wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności, o których mowa w art. 15 ust. 3 pkt 3 *Ustawy ...* . „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).
- *non sequitur*. Nie można też z przypadku szczególnego wnioskować o kwestiach ogólnych, jak to uczyniono w *Interpretacji ...* Jedyne właściwy model rozumowania (*modus tollendo tollens*, tworzący jeden z wzorców składających się na prawnicze argumenty *a' fortiori*), wymaga zanegowania obu argumentów składowych (poprzednika i następnika). W ministerialnej *Interpretacji ...* ten nakaz logiki formalnej zignorowano.

Zdroworozsądkowo: uznanie za miarodajny schematu rozumowania, jaki w tej kwestii zastosowano w *Interpretacji*, rozciągałoby uregulowania *Ustawy o szkolnictwie wyższym ...* i *Ustawy o stopniach i tytułach naukowych ...* na opiniowanie (wśród biegłych nie brak nauczycieli akademickich); ba, wg tego schematu, skoro obowiązek szkolny obejmuje dzieci, to i obejmuje wszystkich .

V. Konsekwencje ministerialnego stanowiska.

1. Kilkanaście tysięcy osób, które z tytułu udziału w czynnościach opiniodawczych uzyskało przychody, a więc biegli sądowi, biegli *ad hoc*, wezwani przez organ procesowy pracownicy instytucji opiniodawczych, stało się przestępcami skarbowymi. Przed podjęciem tych czynności nie dopełnili bowiem obowiązku rejestracyjnego, o którym mowa w *Ustawie ...*”, nie dokonywali zgłoszenia przychodów i nie odprowadzali należnego podatku. Wobec niektórych już podjęto czynności karnoskarbowe. Inni mają dylemat: nawet bowiem gdyby zdecydowali się dopełnić tych czynności, to – *per facta concludentia* – przyznają przez to, że zgadzają się z ministerialnym stanowiskiem obciążającym ich odpowiedzialnością wobec osób trzecich.
2. Jeżeli byłoby tak jak twierdzi Minister Finansów - tj. jeżeli odpowiedzialność obciążałaby biegłych a nie organy procesowe – to oznaczałoby, że w kraju przeprowadzano czynności nielegalne; a co za tym idzie zapadłe w tych sprawach wyroki należy uznać za oparte na nielegalnie pozyskanych dowodach. Np. biegły z zakresu mechanoskopii, który wytrawił pokrywę silnika dla odczytania numerów, dopuścił się zniszczenia mienia (art. 288 §1 k.k.); a pismoznawca, który w toku ekspertyzy zastosował niszczącą metodę badania środków kryjących, albo ekspert daktyloskopii, który posłużył się ninhydriną dla ujawnienia obecności śladów linii papilarnych - za zniszczenie dokumentu (art. 276 k.k.). Z kolei biegłemu-lekarzowi, występującemu w sprawie o błąd w sztuce lekarskiej, grozi odpowiedzialność zawodowa – za występowanie przeciwko innemu lekarzowi, czego zabrania mu „Kodeks etyki ...”. Lekarze nie powinni też uczestniczyć w przymusowym pobieraniu krwi (np. od pijanych kierowców), bo w świetle „Ustawy o wykonywaniu zawodu lekarza ...” zabiegi z naruszeniem ciągłości tkanek mogą wykonywać tylko za zgodą pacjenta, etc. Jeżeli tak się działo, to w świetle interpretacji Ministerstwa Finansów potencjalne skargi kasacyjne będą miały mocne podstawy.
3. Wobec nieprzejednanego stanowiska Ministerstwa Finansów biegłym pozostaje więc czekać na wyrok Trybunału, do którego zwrócił się Rzecznik Praw Obywatelskich. Nie zmienia to jednak faktu, że pozostawiono ich w stanie wydatnego dyskomfortu decyzyjnego – moralnego i prawnego. Co bowiem mają czynić w sytuacji, gdy zlecono im wykonanie ekspertyz z oznaczonym terminem i gdy na opinie (m.in.

w sprawach, w których wydano postanowienia o tymczasowym aresztowaniu) czekają organy procesowe?

VI. Wnioski.

Biorąc wszystkie wskazane wyżej aspekty pod uwagę, ponownie zwracamy się do Ministra Finansów o zrewidowanie swego stanowiska. Uważamy bowiem, że:

- urzędnicy Ministerstwa Finansów do kwestii postawionej przez Ministerstwo Sprawiedliwości podeszli bez należytej staranności i wnikliwości. Nie zapoznali się z cywilnoprocesowymi i karnoprocesowymi uregulowaniami obowiązującymi w kwestii odpowiedzialności biegłych, stanowiskami doktryny i orzecznictwem. Nie mogli więc również wyobrazić sobie konsekwencji swego stanowiska dla orzecznictwa sądowego.¹⁵ Gdy w tej sprawie zwróciło się Polskie Towarzystwo Kryminalistyczne zadziałał naturalny urzędnikom mechanizm obronny: bronić swego stanowiska. W efekcie zignorowano argumenty merytoryczne i formalne podniesione w piśmie PTK.
- w państwach Unii Europejskiej nie ma jednolitego stanowiska w kwestii przeprowadzania dowodu z opinii biegłych (ile jest krajów, tyle jest łańdów systemowych); ani tym bardziej dyrektywnego uregulowania.¹⁶ Wobec tego brak podstaw do odwoływania się, jak czynili to dotychczas urzędnicy Ministerstwa Finansów – do prawa unijnego, jakoby nakazującego pobieranie VAT od biegłych.
- prawidłowe jest stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich, którego postawa od początku kontrastowała z pasywną postawą poprzedniego Ministra Sprawiedliwości.
- w przypadku niekorzystnych dla biegłych indywidualnych interpretacji organów skarbowych (a takie będą, jeśli Ministerstwo Finansów nie zmieni swojego stanowiska) biegli będą skarżyli takie decyzje do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych. Sędziowie, którzy będą kierować się prawem i orzecznictwem, a nie ministerialnymi wytycznymi (nawet szczególnie promulgowanymi), dokonają „korzystnej” dla

¹⁵ Zakrawałoby przecież na absurd przyjęcie jedynej możliwej hipotezy opozycyjnej; tj. głoszącej, że urzędnicy Ministerstwa Finansów świadomie zignorowali znane im prawo i nieodpowiedzialnie narazili funkcjonowanie wymiaru sprawiedliwości na zakłócenia. Oznaczałoby to bowiem, że czynem swym wyczerpali znamiona przestępstwa opisanego w art. 231 k.k.

¹⁶ Inaczej przeprowadza się dowód z opinii biegłych w krajach systemu kontynentalnego; a inaczej w krajach systemu anglo-amerykańskiego (Wielkiej Brytanii, w Grecji, na Cyprze lub na Malcie), gdzie biegłych powołują strony, a więc wobec stron ponoszą oni cywilną odpowiedzialność. W RFN ekspertów rekrutują gospodarze samorządy landów (Izby Przemysłowo-Handlowe); a więc tam można mówić, że działalność opiniodawcza to prowadzenie działalności gospodarczej.

biegłych interpretacji przepisów prawa podatkowego, co narazi na utratę
twarzy Ministra Finansów

*Dla Zarządu Polskiego Towarzystwa Kryminalistycznego opracował prof. dr
hab. Tadeusz Widła*