

Adam S. Daraż



Usługi adwokatów i radców prawnych

Forma prawna wykonywania zawodu radcy prawnego i adwokata oraz zakres świadczonej przez nich usług znajdują wyraz w ustawie z 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. Nr 19, poz. 145 z późn.zm.) oraz ustawie z 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U. Nr 16, poz. 124 z późn.zm.).

Wykonywanie zawodu radcy prawnego zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy o radcach prawnych polega na świadczeniu pomocy prawnej podmiotom gospodarczym, jednostkom organizacyjnym oraz osobom fizycznym, z wyłączeniem spraw rodzinnych, opiekuńczych i karnych. Wyłączenie to nie obejmuje występowania w sprawach karnych w charakterze pełnomocnika oskarżyciela posiłkowego oraz powoda cywilnego, jeżeli są to instytucje państwowe lub społeczne albo podmioty gospodarcze, oraz występowania w charakterze pełnomocnika interwenienta i podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Zawód adwokata, podobnie jak profesja radcy prawnego, polega na świadczeniu pomocy prawnej, a szczególnie udzielaniu porad prawnych, sporządzaniu opinii prawnych, opracowywaniu projektów aktów prawnych oraz występowaniu przed sądami i urzędami, ale z wyłączeniem ograniczeń zastosowanych do radców prawnych w zakresie spraw karnych oraz rodzinnych i opiekuńczych.

Zakres działania adwokata (radcy prawnego) obejmuje więc dwie podstawowe dziedziny: sporządzanie opinii prawnych¹ (do pojęcia „opinia prawna” zbliżone są pokrewne pojęcia „porada prawna” i „konsultacja prawna”) oraz przygotowanie i prowadzenie spraw przed sądami i urzędami (występowanie w sprawie w charakterze pełnomocnika mocodawcy).

Obowiązek rejestracji

Adwokat (radca prawny) rozpoczynający działalność gospodarczą w postaci świadczenia usług prawnych – w ra-

mach indywidualnej kancelarii prawnej, w spółce jawnej lub cywilnej z wyłącznym udziałem radców prawnych (adwokatów) lub radców prawnych i adwokatów albo w spółce komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie radcowie prawni (adwokaci) lub radcowie prawni i adwokaci, przy czym wyłącznym przedmiotem działalności takich spółek jest świadczenie pomocy prawnej – jest zobowiązany, zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn.zm.), do złożenia ogłoszenia rejestracyjnego (formularz VAT-R).

Właściwość miejscowa organu podatkowego jest zależna od miejsca, w którym się znajduje siedziba kancelarii adwokata (radcy prawnego). Obowiązek zgłoszenia powinien być dokonany nie później niż przed rozpoczęciem działalności gospodarczej.

Adwokat (radca prawny) rozpoczynający świadczenie usług prawnych nie może wybrać zwolnienia od VAT, zgodnie z art. 14 ust. 6 ustawy o VAT, nawet jeśli nie przewiduje, że wartość świadczonych usług przekroczy 80 000 zł, w skali roku, lub też kwotę mniejszą, pozostającą w proporcji do okresu działalności gospodarczej kancelarii w danym roku. Dzieje się tak dlatego, iż zwolnienie zostało wyłączone w stosunku do podatników świadczących usługi prawne na mocy art. 14 ust. 10 pkt 2 tej ustawy.

Usługi świadczone na rzecz osób krajowych

Dokumentowanie usług

Adwokaci (radcowie prawni) jako zarejestrowane podmioty VAT, posiadający numer identyfikacji podatkowej (NIP) lub posługujący się numerem tymczasowym, wystawiają praktycznie wyłącznie faktury VAT.

Nowelizacja ustawy VAT wprowadziła od 1 stycznia 2000 r. jednolity dokument dla celów tego podatku – fakturę VAT. Również Minister Finansów w związku ze zmianami ustawowymi w zakresie dokumentowania sprzedaży to-

¹ Przez pojęcie „opinia prawna” należy rozumieć stanowisko adwokata (radcy prawnego) wyrażone na piśmie i zawierające ocenę prawną określonego stanu faktycznego

warów i usług wydał 22 grudnia 1999 r. rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245).

Stosownie do obowiązujących przepisów faktura VAT jest zasadniczym dokumentem wystawianym na potrzeby podatku od towarów i usług. Faktura u sprzedawcy (zbywcy - adwokata/radcy prawnego), będącego zarejestrowanym podatnikiem VAT, dokumentuje wykonanie czynności będącej przedmiotem opodatkowania VAT. Natomiast u kupującego (nabywcy-klienta), będącego podatnikiem VAT, faktura stanowi podstawę do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z tego dokumentu, pod warunkiem że podatnik nie korzysta ze zwolnienia od VAT.

Do otrzymania faktury VAT są uprawnieni zarejestrowani podatnicy VAT. Jednakże w związku z nowelizacją ustawy o VAT od 1 stycznia 2000 r. do otrzymania tej faktury są też uprawnione: **osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej, podatnicy wykonujący wyłącznie czynności zwolnione przedmiotowo od podatku od towarów i usług oraz podatnicy VAT korzystający ze zwolnienia podmiotowego od tego podatku.**

Należy zaznaczyć, że gdy odbiorcami usługi prawnej są osoby fizyczne, adwokat (radca prawny) nie ma obowiązku wystawienia faktury VAT, chyba że osoby te żądają wystawienia tego dokumentu (art. 32 ust. 2 ustawy o VAT). W takiej sytuacji podatnik VAT powinien wystawić fakturę osobie fizycznej.

Jeżeli osoba fizyczna nie żąda wystawienia faktury VAT, prawnik dla celów ewidencji podatkowej może wystawić wewnętrzny rachunek lub też inny dokument potwierdzający wykonanie usługi prawnej, np. druk KP „Kasa przyjęcie”, na podstawie którego dokonuje wpisu do ewidencji.

Według § 38 ust. 1 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT faktury VAT wystawiane na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz na rzecz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych mogą nie zawierać numeru identyfikacji podatkowej (NIP) lub numeru tymczasowego nabywcy usługi prawnej.

Należy także wskazać, iż rozporządzenie stanowi, że w niektórych sytuacjach termin wystawienia faktury jest uzależniony od szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego dla niektórych czynności, w tym stałych usług prawnych. Stosownie do § 6 ust. 4 rozporządzenia szczególny obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności z tytułu świadczenia w kraju usług stałej obsługi prawnej.

W takiej sytuacji fakturę się wystawia (§ 42 ust. 1 rozporządzenia) nie później niż z chwilą powstania obowiązku podatkowego, jednak nie wcześniej niż 30 dni przed powstaniem tego obowiązku.

Przy wystawieniu faktury VAT istotną rolę odgrywa, zgodnie z § 37 ust. 1 rozporządzenia, m.in. spełnienie wymagań wobec złożenia na dokumencie potwierdzającym wykonanie usługi czytelnego podpisu zarówno podatnika, tj. radcy prawnego (adwokata), jak i odbiorcy usługi, czyli klienta.

Praktyka prawnicza adwokatów (radców prawnych) wskazuje, iż ujawnienie danych dotyczących klienta często może stanowić naruszenie zasad tajemnicy zawodowej. W przypadku gdy zapis w ewidencji sprzedaży danych osobowych klienta jako odbiorcy usługi lub rodzaju usługi prawnej kolidowałaby z zasadą zachowania tajemnicy zawodowej, adwokat (radca prawny) może ująć te dane w sposób ogólny, nie naruszając tajemnicy zawodowej².

Przepisy rozdziału trzynastego rozporządzenia w sprawie VAT zawierają też wymóg, aby na fakturach VAT zamieszczano dane dotyczące imion i nazwisk lub nazw (firm) oraz miejsca zamieszkania (siedziby) zarówno sprzedawcy usługi prawnej, jak i jej nabywcy, a także określenie rodzaju i nazwy usługi.

W przypadku gdy podanie na fakturze VAT szczegółowego określenia rodzaju usługi prawnej mogłoby naruszyć tajemnicę zawodową, adwokat (radca prawny) tak powinien określić rodzaj usługi, aby można było dostosować właściwą stawkę VAT, lub też zamieścić informację, że dana usługa jest zwolniona od VAT.

Często się zdarza, iż adwokat (radca prawny) ze względu na czasową niemożność występowania w sprawie zleconej przez klienta korzysta z instytucji substytutu (zastępcy pełnomocnika klienta). Gdy prawnik ustanowi substytutu w sprawie opodatkowanej VAT, który wykona określoną czynność procesową za uzgodnione wynagrodzenie lub też w formie zamiany usług, mamy do czynienia z czynnością podlegającą opodatkowaniu. W tym ostatnim przypadku (zamiana usług) wartość usługi ustala się według przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości z dnia dokonania zamiany usług.

Ponieważ adwokat (radca prawny) wykonujący usługi prawne jest podatnikiem VAT (jeśli dokonał właściwej rejestracji), ustanawiając w zleconej przez klienta sprawie substytutu, powinien od niego otrzymać fakturę VAT. Podatek wykazany w tej fakturze jest dla adwokata (radcy prawnego) ustanawiającego zastępcę procesowego podatkiem naliczonym podlegającym odliczeniu od podatku należnego, z wyjątkiem sytuacji gdy usługa prawna jest czynnością nie podlegającą opodatkowaniu.

² J. Zubrzycki, *Leksykon VAT 1999*, Wrocław 1999, s. 597.

Opodatkowanie usług prawnych świadczonych przez adwokatów (radców prawnych) polega na tym, iż prawnik, ustalając z klientem cenę usługi i pobierając ustalone wynagrodzenie, powinien pobrać pełną kwotę należną, tzn. należność za usługę stanowiącą wynagrodzenie adwokata, oraz podatek, który następnie będzie zobowiązany rozliczyć z organem podatkowym. Jeżeli zatem adwokat (radca prawny) ustali i pobierze wynagrodzenie, powinien pamiętać, iż z wyjątkiem czynności nie podlegających opodatkowaniu jest to zawsze kwota należna, czyli łącznie z podatkiem (wyrok SN z 18 października 1994 r., sygn. akt I PO 11/94, nie publikowany, oraz uchwała SN z 10 lutego 1995 r., sygn. akt III CZP 4/95).

Stawka VAT

Załącznik nr 5 do rozporządzenia Ministra Finansów z 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245) określa listę usług prawnych wykonywanych przez adwokata (radcę prawnego), do których stosuje się stawkę VAT w wysokości 7 proc. Są to m.in. usługi adwokatów (radców prawnych) dotyczące spraw o ochronę praw autorskich oraz spraw z zakresu wynalazczości.

Natomiast w załączniku nr 6 do rozporządzenia zamieszczono wykaz usług prawnych, do których stosuje się zwolnienie od VAT. Wśród wymienionych usług można wskazać usługi dotyczące na przykład spraw cywilnych z urzędu, taksatywnie wymienionych spraw cywilnych zleczanych przez osoby fizyczne (z wyjątkiem spraw związanych z prowadzoną przez te osoby działalnością gospodarczą), niektórych spraw administracyjnych zleczonych przez osoby fizyczne.

Świadczenie usług prawnych przez adwokata (radcę prawnego) w pozostałych sprawach, tj. nie ujętych wykazem w załączniku nr 5 lub załączniku nr 6, opodatkowane jest stawką VAT w wysokości 22 proc.

Również wykonywanie usług prawnych przez adwokatów (radców prawnych) w postaci zastępstwa prawnego (procesowego) podlega opodatkowaniu VAT, chyba że jest to rodzaj usługi zwolnionej od tego podatku. Umocowany zastępca procesowy działa w imieniu klienta (mocodawcy), jednak koszty zastępstwa procesowego sąd rozstrzygający

spór zasadza na rzecz strony wygrywającej sprawę, a nie na rzecz zastępcy procesowego. Zdarza się jednak, że kwota stanowiąca równowartość kosztów zastępstwa procesowego jest przekazywana na rachunek bankowy adwokata (radcy prawnego) jako podmiotu umocowanego w sprawie.

Należy przypomnieć, że podstawą opodatkowania usług prawnych świadczonych w ramach zastępstwa procesowego jest wynagrodzenie należne za wykonaną usługę.

Należność otrzymywana przez pełnomocnika procesowego, nawet jeśli jest równowartością kosztów zastępstwa procesowego, jest jego wynagrodzeniem i z tego tytułu podlega opodatkowaniu. Fakt ten ma istotne znaczenie w przepisach podatkowych, oznacza bowiem, że zwrot kosztów zastępstwa procesowego nie podlega opodatkowaniu VAT do momentu, gdy zwrócone należności pieniężne stanowią zwrot kosztów dla klienta (mocodawcy) pełnomocnika. Natomiast w chwili gdy otrzymuje je adwokat (radca prawny) jako wynagrodzenie za usługi zlecone przez klienta, jest traktowane na równi z innymi wynagrodzeniami prawników za świadczone usługi prawne podlegające opodatkowaniu VAT³.

Obowiązek podatkowy przy wykonywaniu usług prawnych powstaje, zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy o VAT, z chwilą wykonania

usługi lub też, stosownie do art. 6 ust. 8 ustawy, z chwilą przyjęcia zaliczki w wysokości co najmniej połowy zapłaty całej należności. Z reguły więc obowiązek podatkowy przy usługach prawnych wykonywanych przez adwokata (radcę prawnego) będzie powstawał w momencie przyjęcia zlecenia sprawy przez klienta, jeśli w tym momencie prawnik pobierze wynagrodzenie.

W sytuacji gdy postanowiono, że zapłata za usługę zostanie dokonana w ratach, obowiązek podatkowy powstanie dopiero w momencie przyjęcia przynajmniej 50 proc. zapłaty. Podatek od wpłat zaliczkowych lub wynagrodzeń wpłaconych przez klienta w ratach nalicza się od kwot faktycznie wpłaconych, a nie od całości wynagrodzenia ustalonego z klientem. Dotyczy to tylko tych przypadków, gdy suma dokonanych wpłat przekracza 50 proc. ustalonego wynagrodzenia⁴.

Jeżeli adwokat (radca prawny) ustali z klientem, że należność za usługę prawną zostanie uiszczona po wykonaniu usługi, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wykonania usługi, bez względu na to, czy należność została przez klienta faktycznie zapłacona.

Zwrot kosztów zastępstwa procesowego nie podlega opodatkowaniu VAT do momentu, gdy zwrócone należności pieniężne stanowią zwrot kosztów dla klienta (mocodawcy) pełnomocnika. Natomiast w chwili gdy otrzymuje je adwokat (radca prawny) jako wynagrodzenie za usługi zlecone przez klienta, jest traktowane na równi z innymi wynagrodzeniami prawników za świadczone usługi prawne podlegające opodatkowaniu VAT

³ J. Lewandowska, *Wynagrodzenie adwokata bez VAT*, w: „Rzeczpospolita” z 18 maja 1996 r.

⁴ J. Zubrzycki, *Leksykon...*, s. 598.

Jeżeli wykonanie usługi powinno być potwierdzone fakturą VAT, dokumenty te wystawia się najpóźniej w ciągu siedmiu dni od daty wykonania usługi lub też przyjęcia zaliczki w wysokości co najmniej 50 proc. umówionego wynagrodzenia.

Usługi świadczone na rzecz osób zagranicznych

Świadczenie usług prawnych przez adwokatów (radców prawnych) na rzecz osób zagranicznych jest, zgodnie z § 66 ust. 1 pkt 2 lit. c) oraz ust. 2 i ust. 3 rozporządzenia w sprawie VAT, opodatkowane stawką 0 proc.

Regulacje prawne zawarte w rozporządzeniu wykonawczym do ustawy o VAT określają trzy podstawowe warunki, które należy spełnić, by usługi prawne adwokatów (radców prawnych) mogły zostać opodatkowane stawką 0 proc.

Stawkę 0 proc. stosuje się pod warunkiem, że:

● Usługa jest świadczona na rzecz nierezydentów, w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, nie będących podatnikami.

Legalną definicję pojęcia „nierezydent” zawierają regulacje ustawy z 18 grudnia 1998 r. - Prawo dewizowe (Dz.U. Nr 160, poz. 1063 z późn.zm.).

Artykuł 2 ust. 2 ustawy do osób zagranicznych (nierezydentów) zalicza:

a) osobę fizyczną nie mającą miejsca zamieszkania w kraju oraz osobę prawną nie mającą siedziby w kraju, a także inny podmiot nie mający siedziby w kraju, posiadający zdolność do zaciągania zobowiązań i nabywania praw we własnym imieniu,

b) osobę, o której mowa w pkt 1 lit. a) tego artykułu, w zakresie, w jakim prowadzi ona działalność za granicą poprzez swoje przedsiębiorstwo, oddział lub przedstawicielstwo mające siedzibę za granicą,

c) mające siedzibę w kraju oddziały i przedstawicielstwa osób i podmiotów, o których mowa pod lit. a) i b) tego przepisu, utworzone na podstawie umów międzynarodowych za-

wartych przez Rząd Rzeczypospolitej Polskiej, chyba że umowy te stanowią inaczej,

d) obce przedstawicielstwa dyplomatyczne, urzędy konsularne, misje specjalne i organizacje międzynarodowe oraz inne obce przedstawicielstwa korzystające z immunitetów i przywilejów dyplomatycznych lub konsularnych na mocy umów, ustaw lub powszechnie ustalonych zwyczajów międzynarodowych.

Nierezydent (osoba zagraniczna) nie jest podatnikiem VAT. Oznacza to, że osoba zagraniczna zlecająca adwokatowi (radcy prawnemu) wykonanie usługi prawnej osobiście lub przez osobę upoważnioną (pełnomocnika) albo też za pośrednictwem kompetentnego pracownika nie złożyła zgłoszenia rejestracyjnego w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym.

● Efekt wykonanej usługi prawnej jest wykorzystany poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej.

● Podatnik posiada dowód, iż należność za wykonaną usługę prawną została zapłacona i przekazana na jego rachunek bankowy w banku krajowym w ciągu 90 dni od dnia wykonania usługi. W razie niespełnienia tego warunku, tj. braku zapłaty w pierwszym lub drugim miesiącu, adwokat (radca prawny) nie wykazuje obrotu z tego tytułu za dany miesiąc, nie mamy więc do czynienia z opodatkowaniem usługi. Obrót powinien być wykazany przez prawnika dopiero w miesiącu, w którym otrzymał zapłatę za wykonaną usługę, jednak nie później niż przed upływem 90 dni od daty wykonania usługi.

Naruszenie 90-dniowego terminu zapłaty za usługę adwokata (radcy prawnego) powoduje zmianę stawki opodatkowania. Usługi, o których mowa, należy więc opodatkować według stawki właściwej dla sprzedaży tych usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Należy również zaznaczyć, iż zgodnie z § 66 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów spełnienie warunków, o których mowa w ust. 2 pkt 3, także po upływie 90-dniowego terminu uprawnia podatnika do dokonania korekty podatku należnego.

Autor jest aplikantem radcowskim, pracownikiem kancelarii podatkowej.

w skrócie

- Świadczenie usług prawnych oraz usług w zakresie doradztwa i rzeczoznawstwa wymaga złożenia zgłoszenia rejestracyjnego w VAT (na formularzu VAT-R) przed dniem wykonania pierwszej czynności określonej w art. 2 ustawy o VAT.
- Opodatkowanie usług prawnych jest zróżnicowane w zależności od rodzaju usługi. Usługi mogą być zwolnione od VAT lub opodatkowane stawkami: 0 proc., 7 proc., 22 proc.
- Zastosowanie stawki 0 proc. przysługuje również przy świadczeniu usług prawnych, bez względu na ich rodzaj, na rzecz osób zagranicznych, pod warunkiem spełnienia wymagań określonych w art. 66 rozporządzenia wykonawczego do ustawy o VAT.