

Wybrane zagadnienia związane z opodatkowaniem arbitrów / sędziów sądów polubownych

Mikołaj Kondej

1. Opodatkowanie wynagrodzeń arbitrów na gruncie PIT

1.1. Wynagrodzenie jako przychód z działalności wykonywanej osobiście

Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych, zasady opodatkowania konkretnego świadczenia zależą od źródła przychodów, do którego pozostaje ono przypisane. W odniesieniu do wynagrodzeń arbitrów, ustawa o PIT reguluje wprost jedynie zasady opodatkowania arbitrów uczestniczących w procesach międzynarodowych. Zgodnie bowiem z art. 13 pkt 4 ustawy o PIT przychodem z działalności wykonywanej osobiście są *przychody z działalności polskich arbitrów uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi*.

Równocześnie jednak, zdaniem części doktryny, również przychody członków innych sądów polubownych powinny być kwalifikowane na gruncie PIT jako przychody z działalności wykonywanej osobiście¹⁸¹. Pogląd taki znajduje potwierdzenie w nielicznych wydanych interpretacjach podatkowych dotyczących tej problematyki, w których organy podatkowe opowiadały się za tym, by wszelkie przychody arbitrów uznawać za przychody z działalności wykonywanej osobiście¹⁸².

Konstatacja powyższa, już *prima facie*, budzi wątpliwości. Powstaje bowiem pytanie dlaczego ustawodawca miałby wprowadzać szczegółową regulację dotyczącą zaliczania do przychodów z działalności wykonywanej osobiście przychodów arbitrów biorący udział w procesach międzynarodowych (tzn. art. 13 pkt 4 ustawy o PIT), jeżeli wszystkie przychody arbitrów bez wyjątku miałyby stanowić przychód z tego źródła. W tym zakresie można próbować co prawda argumentować, że istotą wprowadzonego wyróżnienia jest możliwość zdefiniowania w dalszych przepisach różniących się od siebie zasad rozpoznawania kosztów uzyskania przychodów dla arbitrów krajowych i międzynarodowych, jednak takie podejście nie jest przekonujące. Gdyby ustawodawca chciał rozróżnić zasady ustalania kosztów uzyskania przychodów przez poszczególnych arbitrów zrobiłby to

¹⁸¹ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. *Komentarz.*, LEX/El. 2014 Komentarz do art.10, art.13 ustawy o PIT

¹⁸² Interpretacja Urzędu Skarbowego Poznań-Winogrady z 25 stycznia 2006 r. (DG/005-18/05/BA), Interpretacja Urzędu Skarbowego Warszawy-Mokotów z 10 listopada 2005 r. (1433/NG/GF/VII/415-74/05/GS), Interpretacja Izby Skarbowej w Gdańsku z 20 grudnia 2004 r. (BI/005-0947/04)

w rozdziale 4 ustawy o PIT dotyczącym kosztów uzyskania przychodów, a nie wprowadzał w tym celu odrębną regulację w przepisach dotyczących przychodów.

Pogląd o tym, że przychody wszystkich arbitrów powinny być kwalifikowane jako przychody z działalności wykonywanej osobiście część doktryny i organów podatkowych wywodzi z brzmienia art. 13 pkt 5 ustawy o PIT, zgodnie z którym przychodem z tego źródła są *przychody otrzymywane przez osoby wykonujące czynności związane z pełnieniem obowiązków społecznych lub obywatelskich, bez względu na sposób powoływania tych osób, nie wyłączając odszkodowania za utracony zarobek*. Przytoczona konstatacja wymaga szerszego omówienia. W pierwszej kolejności należy wskazać, iż w zasadniczej części przypadków funkcje w sądzie arbitrażowym pełnią osoby, które wyraziły zgodę na takie powołanie¹⁸³. W związku z tym powstaje pytanie, czy w istocie mamy tutaj czynienia z „pełnieniem jakiegoś obowiązku”. Wydaje się, iż można argumentować, że tak, uwzględniając, że po wyrażeniu zgody na powołanie, samo uczestnictwo w postępowaniu polubownym staje się swojego rodzaju obowiązkiem arbitra¹⁸⁴. Kolejną kwestią pozostaje to, czy omawiany obowiązek ma charakter „obowiązku społecznego lub obywatelskiego”. W interpretacjach podatkowych podnosi się, iż pojęcie obowiązków społecznych i obywatelskich jest związane z pełnieniem funkcji publicznych/państwowych, a także z sytuacją gdy dana osoba uczestniczy w pracach instytucji jako reprezentant pewnej społeczności, biorąc udział w rozwiązywaniu problemów tej społeczności¹⁸⁵. Równocześnie jednak tego rodzaju funkcje należy odróżnić od usług świadczonych w celach zarobkowych¹⁸⁶. Na gruncie powyższych definicji kontrowersyjne pozostaje już samo to czy arbiter pełni obowiązek społeczny czy obywatelski. Z pewnością nie można byłoby tak uznać jeżeli działalność sędziego miałaby charakter czysto zarobkowy.

Niekiedy jako podstawę do traktowania wynagrodzeń arbitrów jako przychodów z działalności wykonywanej osobiście uważa się również art. 13 ust. 6 ustawy o CIT, który to przepis odnosi się do *osób, którym organ władzy lub administracji państwowej albo samorządowej, sąd lub prokurator, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności*. W kontekście tego przepisu podnosi się, że wynagrodzenie arbitrów stanowi przychód z działalności wykonywanej osobiście, albowiem sąd arbitrażowy zleca tym arbitrom rozstrzygnięcie sporu. Przedstawiony pogląd wydaje się jednak mocno kontrowersyjny. W pierwszej kolejności wątpliwości może budzić to, czy pojęcie

¹⁸³ Wyjątkiem mogą tu być jednak niektóre sądy działające przy organizacjach członkowskich, których statuty mogą przewidywać obowiązek członków tych organizacji do pełnienia funkcji arbitra.

¹⁸⁴ Co prawda zgodnie z art. 1175 kodeksu postępowania cywilnego arbiter może ustąpić w każdym czasie jednakże jeżeli ustąpienie nastąpiło bez ważnych powodów, arbiter ponosi odpowiedzialność za wynikłą stąd szkodę.

¹⁸⁵ Tak m.in. Interpretacja Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 24 września 2014 r. (ITPB2/415-646/14/MW)

¹⁸⁶ Tamże.

„sąd”, użyte w analizowanym przepisie, obejmuje również sądy arbitrażowe¹⁸⁷. Jeżeli miałyby tak być to ponownie powstaje pytanie po co ustawodawca wprowadził art. 13 pkt 4 ustawy o PIT, który w takim przypadku pozostawałby zbędny (przy szerokim rozumieniu pojęcia sądu art. 13 pkt 6 ustawy o CIT obejmowałby również sądy zagraniczne, a więc art. 13 pkt 4 ustawy o CIT byłby niepotrzebny). Po drugie, nawet gdyby uznać, że użyte w przepisie pojęcie „sądu” należy rozumieć szeroko, to trudno przyjąć iż sąd zleca arbitrowi określone czynności. Uwzględniając, że to ogół arbitrów stanowi sąd trudno uznać, iż arbitrzy zlecają sami sobie rozstrzygnięcie sprawy. Na marginesie należy też zwrócić uwagę, że zgodnie z dominującym podejściem doktryny, stosunek prawny łączy arbitra nie z sądem, a ze stronami procesu¹⁸⁸.

W określonych przypadkach, możnaby argumentować, że wynagrodzenie arbitrów może stanowić wynagrodzenie z działalności wykonywanej osobiście również w oparciu o art. 13 pkt 8 ustawy o PIT. Na mocy tego przepisu, do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, kwalifikuje się *przychody z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, uzyskiwane wyłącznie od osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą osoby prawnej i jej jednostki organizacyjnej oraz jednostki organizacyjnej nie mającej osobowości prawnej*. W polskim orzecznictwie i doktrynie prezentowany jest pogląd, że umowa o pełnienie czynności arbitra (*receptum arbitrii*) nie może być kwalifikowana jako umowa nazwana (umowa zlecenie/umowa o dzieło)¹⁸⁹. Nie można jednak wykluczyć, iż umowa zawierana pod rządami obcego ustawodawstwa przyjmie taką formę.

Reasumując nie jest zupełnie jasne czy wynagrodzenie wszystkich arbitrów zasiadających w sądach polubownych stanowi przychód z działalności wykonywanej osobiście. O ile nie ma wątpliwości, że do tego źródła należy kwalifikować przychody sędziów biorących udział w procesach z partnerami zagranicznymi to pogląd, iż tak należy rozpoznawać przychody sędziów rozstrzygających spory krajowe wydaje się mocno kontrowersyjny.

Ewentualne uznanie wynagrodzenia arbitrów za przychody z działalności wykonywanej osobiście skutkowałoby generalnie następującymi skutkami praktycznymi:

- dochód uzyskiwany przez arbitra podlegałby rozliczeniu w ramach źródła „działalność wykonywana osobiście” i nie podlegałby łączeniu z dochodem z działalności gospodarczej

¹⁸⁷ Tak też: J. Kalinowski, *Arbiter krajowego Sądu Polubownego jako podatnik podatku od towarów i usług – wybrane aspekty*, BDO Podatki i Rachunkowość nr 11 (25) Listopad 2009, El.

¹⁸⁸ Zob. m.in. M. Wach, *Odpowiedzialność arbitra sądu polubownego*, Kwartalnik ADR 4(8)/2009, s. 134

¹⁸⁹ Wyrok Sądu Najwyższego z 29 września 1933 r. (C II 1650/33), OSNC 1934, Nr 4, poz. 259 [za:] R. Morek *Komentarz do art. 1170 kodeksu postępowania cywilnego* [w:] E. Marszałkowska-Krześ, *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, Legalis/El.

(art. 8 ust. 1a ustawy o PIT). Dochód taki nie mógłby być rozliczony jako dochód z działalności gospodarczej¹⁹⁰;

- koszt uzyskania przychodów arbitra uczestniczącego w procesach z partnerami zagranicznymi ustalałoby się, co do zasady, w wysokości 20% uzyskanego przychodu, chyba że arbiter wykazałby, iż jego faktyczne koszty były większe (art. 22 ust. 9 pkt 4 i art. 22 ust. 10 ustawy o PIT);
- koszt uzyskania przychodu arbitra uczestniczącego w procesach, w których nie biorą udziału partnerzy zagraniczni ustalałoby się zasadniczo według stawki kwotowej określonej w art. 22 ust. 2 pkt 1-2 ustawy o PIT (art. 22 ust. 9 pkt 5 ustawy o PIT).
- podmiot dokonujący wypłaty wynagrodzenia arbitra powinien pobrać od wypłaconego wynagrodzenia zaliczkę na podatek dochodowy (art. 41 ust. 1 ustawy o PIT) oraz wystawić podatnikowi informację o dochodzie i wysokości pobranej zaliczki.

W przypadku jeżeli uznać by, że wynagrodzenie arbitrów wypłacane w procesach krajowych nie może zostać zakwalifikowane do żadnej z opisanych grup przysporzeń, stanowiących na gruncie PIT przychody z działalności wykonywanej osobiście, należałoby zastanowić się jak w takim przypadku należałoby je opodatkować. Wydaje się, że w zależności od konkretnego stanu faktycznego, arbiter uzyskiwałby przychód bądź z działalności gospodarczej bądź tzw. innych źródeł.

1.2. Wynagrodzenie jako przychód z działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 5a pkt 6 ustawy o PIT za działalność gospodarczą uważa się m.in. zarobkową działalność usługową prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych źródeł wymienionych w ustawie o PIT. Równocześnie jednak, zgodnie z art. 5b ustawy o PIT, za działalność gospodarczą nie uważa się czynności jeżeli:

- odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności;
- są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonym przez zlecającego te czynności;
- wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością.

¹⁹⁰ Możliwość taką wyklucza brzmienie art. 5a pkt 6 ustawy o PIT, zgodnie z którym za przychody z działalności gospodarczej nie uznaje się przychodów zaliczonych na gruncie ustawy o PIT do innych źródeł.

Rozważając pozycję arbitra w świetle przytoczonej definicji działalności gospodarczej, w pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że w zdecydowanej większości przypadków działalność arbitra ma charakter zarobkowy, bowiem za pełnienie funkcji otrzymuje on wynagrodzenie. Równocześnie, jeżeli mamy do czynienia z arbitrem znajdującym się na stałej liście arbitrów, można mówić o spełnieniu warunku ciągłości i zorganizowania jego działalności. Podobnie będzie jeżeli arbiter w inny sposób deklaruje stałą gotowość do podjęcia funkcji a nie jest powoływany przez strony jedynie *ad hoc*, do rozpatrzenia pojedynczej, konkretnej sprawy. Przyjąć trzeba iż arbiter uczestnicząc w procesie działa we własnym imieniu, choć oczywiście sam wyrok wydaje w imieniu sądu arbitrażowego. Mając na uwadze powyższe, należałoby stwierdzić, że w przypadku arbitra, w większości przypadków, spełnione będą ogólne warunki do zakwalifikowania podejmowanych przez niego czynności jako działalności gospodarczej na gruncie ustawy o PIT.

Odnosząc się do przywołanych wcześniej wyłączeń z definicji działalności gospodarczej, zawartych w art. 5b ustawy o PIT, należy zwrócić uwagę, że o ile mogą istnieć mogą wątpliwości, czy arbiter ponosi odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat podejmowanych działań¹⁹¹, to niewątpliwie pozostaje, iż czynności w sądzie arbitrażowym podejmuje on samodzielnie a nie pod cudzym kierownictwem. W efekcie należy uznać, że wyłączenie wynikające z przytoczonego przepisu nie może znaleźć zastosowania do arbitrów.

Reasumując, uważam iż w przypadku jeżeli nie zachodzi żadna z przesłanek pozwalających na kwalifikowanie wynagrodzenia arbitra do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, a działalność arbitra wykazuje cechy zorganizowania i ciągłości (np. dana osoba jest wpisana na stałą listę arbitrów przy sądzie arbitrażowym) jej wynagrodzenie powinno być rozpoznawane jako przychód z działalności gospodarczej.

W zakresie stawki opodatkowania dochodów zastosowanie znajdą zasady ogólne. Oznacza to, że przychody i koszty związane z pełnieniem funkcji arbitra będą doliczane do innych przychodów z działalności gospodarczej (jeżeli takie występują) i opodatkowane według wyboru, bądź według skali podatkowej, bądź według stawki liniowej. Jeżeli arbiter osiąga przychody związane z działalnością gospodarczą również w innym zakresie, do wszystkich rodzajów działalności gospodarczej znajdzie zastosowanie ta sama metoda obliczenia podatku od dochodu.

1.3. Wynagrodzenie jako przychód z innych źródeł

Jeżeli uznamy, że w konkretnej sytuacji, w świetle powyższych konstatacji, wynagrodzenie arbitra nie kwalifikuje się ani do przychodów z działalności wykonywanej osobiście, ani do

¹⁹¹ Zob. m.in. M. Wach, *Odpowiedzialność arbitra sądu polubownego*, Kwartalnik ADR 4(8)/2009, s. 135

przychodów z działalności gospodarczej, będzie ono w takim wypadku stanowiło przychód z tzw. innych źródeł. Dochód uzyskiwany przez arbitra podlegałby wówczas opodatkowaniu według skali podatkowej (art. 30c ust. 6 ustawy o PIT). Dochód taki należało by wykazać go w zeznaniu rocznym, a wypłacające go podmioty nie byłyby zobowiązane do pobierania zaliczki na podatek dochodowy a jedynie do wystawienia informacji PIT-8C.

2. Opodatkowanie wynagrodzeń arbitrów na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

W przypadku sędziów sądów arbitrażowych szczególną rolę odgrywają przepisy międzynarodowego prawa podatkowego. Powyższe wynika z faktu, iż z jednej strony część polskich sędziów bierze jako arbitrzy udział w procesach odbywających się za granicą, a z drugiej zdarzają się również takie sytuacje, gdy w skład sądu arbitrażowego działającego w Polsce wchodzi osoba, która na co dzień zamieszkuje w innym kraju.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że ustawa o PIT uzależnia zasady opodatkowania dochodów od tego, czy uzyskująca je osoba ma, czy nie ma miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Równocześnie, zgodnie z ustawą, za posiadanie miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej uznaje się posiadanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub przebywanie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podlegają nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy). Powyższe oznacza, że osoby zamieszkujące na terytorium Polski podlegają w kraju opodatkowaniu zarówno w zakresie dochodów osiągniętych na jego terytorium, jak i dochodów osiągniętych za granicą. Inaczej jest w przypadku osób nie mających miejsca zamieszkania na terytorium Polski – te podlegają opodatkowaniu jedynie w zakresie dochodów osiągniętych w Polsce (ograniczony obowiązek podatkowy).

Ponieważ większość krajów stosuje zbliżone zasady opodatkowania w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania (tzn. uniknięcia sytuacji opodatkowania tego samego dochodu, zarówno w państwie gdzie dochody są uzyskiwane, jak i w miejscu zamieszkania rezydenta) państwa podpisują między sobą umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, opierając się w tym zakresie, w zdecydowanej większości przypadków, na tzw. konwencji modelowej OECD. Standardowa umowa o

unikaniu podwójnego opodatkowania wyróżnia szereg źródeł przychodów, ustanawiając dla nich różne zasady opodatkowania.

I tak w przypadku zysków przedsiębiorstw, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidują, że zyski takie podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, w którym przedsiębiorstwo to jest zarejestrowane, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim kraju działalność przez swój zakład. W tym drugim przypadku zastosowanie znajduje metoda unikania podwójnego opodatkowania, przewidziana daną umową (metoda odliczenia / metoda wyłączenia z progresją).

Do podwójnego opodatkowania może dojść również sytuacji kwalifikacji wynagrodzenia arbitra jako przychodów z pracy najemnej, w rozumieniu właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Również w tym przypadku należy zastosować metodę unikania podwójnego opodatkowania, przewidzianą przez dany traktat.

3. Opodatkowanie wynagrodzeń arbitrów na gruncie VAT

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT podatnikami podatku od wartości dodanej są m.in. osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel i rezultat takiej działalności. Za działalność gospodarczą, w myśl art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, uznaje się wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności, polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych dla celów zarobkowych w sposób ciągły.

Jednakże art. 15 ust. 3 pkt 3 polskiej ustawy o VAT przewiduje, iż za podlegające opodatkowaniu, samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej nie uznaje się czynności, które na gruncie PIT skutkują uzyskaniem wybranych rodzajów przychodów z działalności wykonywanej osobiście, pod warunkiem, że osoby uzyskujące te przychody były związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Ze względu na powyższą regulację i przedstawiony w poprzedniej części artykułu pogląd organów podatkowych, zgodnie z którym przychody arbitra stanowią dochody z działalności wykonywanej osobiście, na gruncie VAT organy przyjmują, że wynagrodzenie arbitra nie podlega

opodatkowaniu tym podatkiem¹⁹². Nawet pomijając przedstawione już kontrowersje związane z tym, czy w istocie na gruncie PIT arbiter uzyskuje przychody z działalności wykonywanej osobiście, wyłączenie wynagrodzenia arbitra z opodatkowania VAT budzi uzasadnione wątpliwości.

W tym kontekście należy podnieść, iż zgodnie z art. 9 dyrektywy o VAT¹⁹³ podatnikiem tego podatku jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. Cechą konstytutywną uznania osoby za prowadzącą działalność gospodarczą jest jej samodzielność. Pojęcie to zostało zdefiniowane w art. 10 dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem warunek przewidujący, że działalność gospodarcza jest prowadzona samodzielnie wyklucza opodatkowanie VAT pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą umową o pracę lub jakimkolwiek innymi więzami prawnymi, tworzącymi stosunek prawny między pracodawcą a pracownikiem w zakresie warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

Porównując zakres wyłączenia przewidziany przez polskiego ustawodawcę w art. 15 ust. 3 pkt 3 ustawy o VAT, z regulacją źródłową zawartą w art. 10 dyrektywy o VAT, można mieć wątpliwość, czy przepisy dyrektywy zostały właściwie implementowane do polskiego porządku prawnego. W szczególności kontrowersyjne pozostaje to, czy istotnie zasadne jest przyjęcie przez ustawodawcę założenia, że wszelka działalność, z której wynagrodzenie na gruncie ustawy o PIT jest kwalifikowane jako przychód z działalności wykonywanej osobiście, powinna być wyłączona spoza zakresu opodatkowania VAT.

W tym kontekście przywołanie sytuacji arbitra nadaje się doskonale, by zilustrować zasygnalizowane wątpliwości dotyczące prawidłowości implementacji do polskiego porządku prawnego dyrektywy o VAT. Jak już wskazano, organy podatkowe przyjmują zasadniczo, że wynagrodzenie sędziów sądów polubownych stanowi przychód z działalności wykonywanej osobiście. Patrząc na brzmienie polskiej ustawy o VAT powyższe powinno skutkować wyłączeniem tego wynagrodzenia z opodatkowania VAT. Taka interpretacja jest zresztą prezentowana m.in. w przywołanych we wcześniejszej części artykułu interpretacjach organów podatkowych. Z drugiej jednak strony, dyrektywa przewiduje wyłączenie z opodatkowania wyłącznie dla czynności świadczonych w ramach stosunku pracy, który w przypadku sędziów sądów polubownych zasadniczo nie występuje.

¹⁹² Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 07 października 2010 r. (IPPP3-443-745/10-2/JF), Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 lutego 2009 r. (IPPP2/443-52/09-2/SAP), Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 lutego 2009 r. (IPPP2/443-104/09-2/SAP), Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 26 listopada 2007 r. (ILPP1/443-182/07-2/MT), Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 13 marca 2013 r. (IPTPP2/443-690/11-7/12-S/KW)

¹⁹³ Dyrektywa 2006/112/WE RADY z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r.)

Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej istotą analizy pojęcia niezależności jako warunku opodatkowania VAT jest określenie, czy podmiot podejmujący czynności ponosi gospodarcze ryzyko swoich działań. Ryzyko to może się przejawiać przede wszystkim w ponoszeniu odpowiedzialności wobec osób trzecich za podejmowane działania. W przypadku gdy podmiot takiego ryzyka nie ponosi, wówczas trudno uznać, że działa w sposób samodzielny i tym samym nie można przyznać mu statusu podatnika¹⁹⁴. Jak już wcześniej wskazywano, zakres odpowiedzialności arbitra sądu polubownego nie jest do końca jasny. Niemniej nie budzi wątpliwości, że przy umowie arbitrażu nie występuje żaden podmiot trzeci, który ponosiłby „za arbitra” odpowiedzialność za jego działania. Co za tym idzie należy uznać, że arbiter prowadzi działalność samodzielnie. Konsekwentnie, w mojej ocenie, uznać należy że wynagrodzenie arbitra powinno podlegać VAT¹⁹⁵.

W kontekście przedstawionego poglądu powstaje praktyczne pytanie czy arbitrzy mogą skorzystać ze zwolnienia podmiotowego z VAT przewidzianego w art. 113 ustawy o podatku od towarów i usług (tzw. zwolnienie dla drobnych przedsiębiorców). Powyższe zwolnienie dotyczy podatników, u których wartość sprzedaży nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 150 000 zł. Jednakże z jego zakresu wyłączone są podmioty świadczące usługi prawnicze oraz w zakresie doradztwa¹⁹⁶. Mając na uwadze powyższe, kluczowe wydaje się ustalenie, czy czynności świadczone przez sędziów sądów polubownych stanowią usługi prawnicze/doradcze. W mojej ocenie na tak postanowienie pytanie należy odpowiedzieć pozytywnie. Odrębne wyróżnienie w art. 113 ust. 2 pkt 2 czynności prawniczych i czynności doradczych świadczy o tym, że zamiarem ustawodawcy nie było wyłączenie spod zakresu opodatkowania wyłącznie typowych usług doradztwa prawnego. Co za tym idzie, wydaje się że pojęcie czynności prawniczych należy rozumieć relatywnie szeroko. W szczególności za usługi prawnicze należałoby uznać realizację takich czynności, przy których kluczowym elementem jest wykorzystanie wiedzy prawniczej. Niewątpliwie w tak zdefiniowanym zakresie działalności mieści się również działalność sędziów sądów arbitrażowych. W mojej ocenie należałoby przyjąć, że sędziowie sądów polubownych nie mogą korzystać ze zwolnienia dla drobnych przedsiębiorców przewidzianego w art. 113 ustawy o VAT.

4. Podsumowanie

Podsumowując rozważania należy stwierdzić, że zasady opodatkowania arbitrów / sędziów sądów polubownych pozostają niejednoznaczne. W zakresie kwalifikacji przychodów na gruncie PIT,

¹⁹⁴ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z 27 stycznia 2000 r. *Staatssecretaris van Financiën v J. Heerma* (C-23/98)

¹⁹⁵ Tak też: J. Kalinowski, *Arbiter krajowego Sądu Polubownego jako podatnik podatku od towarów i usług – wybrane aspekty*, BDO Podatki i Rachunkowość nr 11 (25) Listopad 2009, El.

¹⁹⁶ Z wyjątkiem doradztwa rolniczego związanego z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także związanego ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego.

jasne pozostaje jedynie to, iż przychody polskich arbitrów uczestniczących w procesach arbitrażowych z partnerami zagranicznymi stanowią przychody z działalności wykonywanej osobiście. W przypadku pozostałych arbitrów sporne jest to, czy ich wynagrodzenie powinno być przyporządkowane do tego właśnie źródła przychodów, czy też będzie ono stanowić przychód z działalności gospodarczej lub z tzw. innych źródeł.

Również zasady opodatkowania arbitrów VAT pozostają niejasne. Prezentowane przez organy podatkowe poglądy, iż działalność arbitrów nie podlega opodatkowaniu VAT oparte są o kontrowersyjną argumentację, głoszącą iż działalność sędziów sądów arbitrażowych na gruncie PIT powinna być kwalifikowana jako przychód z działalności wykonywanej osobiście. Wątpliwości budzi również to, czy samo zakwalifikowanie przychodów do określonego źródła na gruncie PIT, skutkuje ich automatycznym zwolnieniem z opodatkowania VAT.

Streszczenie

Artykuł porusza kwestie opodatkowania wynagrodzeń arbitrów / sędziów sądów polubownych podatkiem PIT i VAT. Autor podejmuje próbę weryfikacji poglądu organów podatkowych, iż na gruncie podatku dochodowego takie wynagrodzenia stanowią przychód z działalności wykonywanej osobiście wskazując na istotne wątpliwości prawne występujące w tym zakresie. W dalszej części tekst poświęcony jest opodatkowaniu usług sędziów sądów polubownych VAT.

Summary

Article considers taxation of arbiters with personal income tax and value added tax. Author analysis polish tax authorities point of view on that issue, pointing out inconsistencies in presented approach. In addition regulations relating to VAT taxation of arbiters activities are presented.