



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 29 kwietnia 2016 r.

Pozycja 355

POSTANOWIENIE z dnia 25 kwietnia 2016 r. Sygn. akt Ts 66/16

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Wróbel – przewodniczący i sprawozdawca
Marek Zubik
Stanisław Biernat,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej P.M. w sprawie zgodności:

art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.) z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 21 marca 2016 r. (data nadania) adwokat P.M. (dalej: skarżący) wystąpił o stwierdzenie, że art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U.2012.361, ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych), rozumiany w ten sposób, że wydatki w postaci: opłaty za egzamin wstępny na aplikację adwokacką; opłat rocznych za aplikację adwokacką, składek korporacyjnych na rzecz samorządu adwokackiego w trakcie odbywania aplikacji adwokackiej oraz opłaty za egzamin adwokacki, nie stanowią wydatków ponoszonych w celu osiągnięcia przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej polegającej na wykonywaniu zawodu adwokata, w związku z czym nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej polegającej na wykonywaniu zawodu adwokata, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została złożona w związku z następującą sprawą. We wniosku z 19 maja 2014 r., uzupełnionym 27 czerwca 2014 r., skarżący zwrócił się do Dyrektora Izby Skarbowej o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych, w sprawie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej wydatków poniesionych przed jej rozpoczęciem w celu zdobycia uprawnień do wykonywania zawodu adwokata. We wniosku skarżący wskazał, że w latach 2010-2012 odbył aplikację i zdał egzamin adwokacki, a to łączyło się z obowiązkiem poniesienia szeregu wydatków

(opłaty roczne, składki korporacyjne w związku z przynależnością do adwokatury, opłaty za egzamin wstępny i adwokacki), które przewidują przywołane przepisy prawa powszechnie obowiązującego oraz korporacyjnego. Poinformował w nim ponadto, że po uzyskaniu pozytywnego wyniku z egzaminu adwokackiego złożył wniosek o wpis na listę adwokatów Izby Adwokackiej i że planuje rozpoczęcie prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej polegającej na wykonywaniu zawodu adwokata. W związku z powyższym zadał pytanie czy w przypadku rozpoczęcia wykonywania pozarolniczej działalności gospodarczej polegającej na wykonywaniu zawodu adwokata w kancelarii adwokackiej, zgodnie z art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz.U.2015.615, ze zm.; dalej: prawo o adwokaturze) będzie mógł do kosztów uzyskania przychodów z prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej zaliczyć wskazane we wniosku wydatki w łącznej wysokości 15 371 zł poniesione przed rozpoczęciem prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w celu zdobycia uprawnień do wykonywania zawodu adwokata, zgodnie z art. 65 pkt 4 prawa o adwokaturze. W ocenie skarżącego odpowiedź na powyższe pytanie powinna być twierdząca.

W interpretacji indywidualnej z sierpnia 2014 r. Dyrektor Izby Skarbowej w K. (dalej: organ, Dyrektor IS w K.) stwierdził, że stanowisko skarżącego przedstawione we wniosku z maja 2014 r. jest nieprawidłowe. W uzasadnieniu wskazał, że z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika, iż kosztem uzyskania przychodów są nie wszystkie wydatki, ale tylko te, które nie są wymienione w art. 23 tej ustawy i których poniesienie pozostaje w związku przyczynowo-skutkowym z uzyskaniem przychodu z danego źródła, bądź też zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie zawiera wykazu wydatków, który przesądzałby, które z nich podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, a zatem przyjmuje się, że kosztami takimi są wszelkie racjonalnie uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością, jeżeli ich celem jest osiągnięcie przychodów oraz zabezpieczenie i zachowanie ich źródła, tak aby to źródło przynosiło przychody także w przyszłości. Dyrektor IS w K. podkreślił, że w związku z tym kosztami takimi będą zarówno wydatki pozostające w bezpośrednim związku z uzyskanymi przychodami, jak i pozostające z nimi w związku pośrednim, jeżeli zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania przychodów (w tym dla zagwarantowania funkcjonowania źródła przychodów), co należy wykazać, nawet wówczas gdyby z obiektywnych powodów przychodów nie osiągnięto. Wyjaśnił przy tym, że koszty poniesione na zachowanie źródła przychodów to koszty poniesione na to, aby przychody z danego źródła w dalszym ciągu uzyskiwać oraz aby takie źródło w ogóle dalej istniało. Natomiast za koszty służące zabezpieczeniu źródła przychodów, jak wskazał, należy uznać koszty poniesione na ochronę istniejącego źródła przychodów w sposób gwarantujący jego bezpieczne funkcjonowanie. Istotą tego rodzaju kosztów jest więc obligatoryjność ich poniesienia w celu niedopuszczenia do utraty źródła przychodów w przyszłości. Podatnik, kwalifikując poniesione wydatki do kosztów uzyskania przychodów, powinien kierować się podstawową przesłanką zaistnienia związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym wydatkiem a możliwością osiągnięcia z tego tytułu przychodów, albowiem to na nim spoczywa ciężar udowodnienia, że ich dokonanie ma (lub może mieć) wpływ na wysokość osiąganych przychodów (lub na zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów). Dyrektor IS w K. zaznaczył ponadto, że dla stwierdzenia, czy wydatki związane z uzyskaniem uprawnień do wykonywania zawodu adwokata mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, istotne jest ustalenie, czy takie wydatki związane są ze zdobywaniem wiedzy i umiejętności potrzebnych w prowadzonej działalności gospodarczej i mających związek z tą działalnością, czy też służą one tylko podnoszeniu ogólnego poziomu wiedzy i wykształcenia niezwiązanemu z działalnością gospodarczą, a więc co do zasady mającemu charakter osobisty. W związku z powyższym

stwierdził, że aby wydatki związane z uzyskaniem uprawnień do wykonywania zawodu adwokata mogły być uznane za koszty uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, muszą być ponoszone w celu osiągnięcia przychodów z tego właśnie źródła przychodów. W ocenie organu, wydatki związane z odbyciem aplikacji nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, której prowadzenie skarżący zamierza rozpocząć. Wydatki te zostały bowiem dokonane przed rozpoczęciem (niektóre na długo) prowadzenia przedmiotowej działalności gospodarczej. Tym samym brak jest związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy ich poniesieniem a uzyskiwaniem przychodów z takiej działalności gospodarczej prowadzonej w późniejszym okresie. Koszty opłat za szkolenie prowadzone w ramach odbywanej przez skarżącego aplikacji poniesione przed rozpoczęciem prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej nie mogą, według Dyrektora IS w K., obiektywnie przyczyniać się do osiągnięcia przychodów ze źródła, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, bądź też służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu tego źródła przychodów. Nie spełniają więc przesłanek, o których mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jego zdaniem wydatki te mają charakter osobisty, związane są z podniesieniem poziomu wiedzy prawniczej i zdobywaniem określonych umiejętności i uprawnień. Celem ponoszenia tego rodzaju wydatków nie było zatem osiągnięcie przychodów z konkretnego źródła, jakim jest działalność gospodarcza.

Po uprzednim wezwaniu przez skarżącego Dyrektora IS w K. do usunięcia naruszenia prawa wniósł on na powyższą interpretację indywidualną skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K. (dalej: WSA w K.), domagając się jej uchylecia oraz orzeczenia, że zaskarżona interpretacja nie może być wykonana oraz zasądzenia na jego rzecz kosztów postępowania. Wyrokiem z lutego 2015 r. WSA w K. oddalił skargę. Z kolei wyrokiem z listopada 2015 r. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) oddalił skargę kasacyjną złożoną przez skarżącego. Zdaniem obu sądów związek pomiędzy wydatkami poniesionymi na aplikację adwokacką a przychodem osiąganym z tytułu wykonywania zawodu adwokata jest zbyt odległy i warunkowy, aby mógł spełniać wymogi określone w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Odpis wyroku NSA z 25 listopada 2015 r., wraz z uzasadnieniem, został skarżącemu doręczony 21 grudnia 2015 r.

Zdaniem skarżącego zakwestionowane w skardze przepisy, rozumiane w sposób wskazany w *petitum* skargi konstytucyjnej, naruszają „zasadę równości wobec prawa i prawo do równego traktowania przez władze publiczne” (art. 32 ust. 1 Konstytucji), ponieważ „bezzasadnie i arbitralnie” wyłączają go z grona osób, które przed „formalnym rozpoczęciem wykonywania działalności gospodarczej” poniosły określone wydatki w celu osiągnięcia przychodów z działalności gospodarczej i wydatki te mogą zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej”.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Skarga konstytucyjna to sformalizowany środek ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Jej merytoryczne rozpoznanie jest uzależnione od spełnienia przesłanek wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i art. 60 oraz art. 64-66 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U.2016.293; dalej: ustawa o TK z 2015 r.). Skargom konstytucyjnym niespełniającym tych warunków, a także skargom, co do których zaistniały okoliczności przewidziane w art. 77 ust. 3 ustawy o TK z 2015 r., Trybunał odmawia nadania dalszego biegu.

Skarżący zakwestionował normę wynikającą z art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z art. 22 ust. 1 tej ustawy, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Jako podstawę skargi skarżący powołał określoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadę równości wobec prawa.

Trybunał zwraca uwagę na to, że w myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji skargę konstytucyjną może wnieść „każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone”. Oznacza to, że warunkiem złożenia skargi jest nie każde naruszenie Konstytucji, ale tylko naruszenie wyrażonych w niej norm regulujących wolności lub prawa człowieka i obywatela. W skardze konstytucyjnej trzeba zatem wskazać, która konstytucyjna wolność lub które konstytucyjne prawo skarżącego i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone, a także uzasadnić zarzut niezgodności przedmiotu kontroli ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na poparcie tego zarzutu (art. 65 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK z 2015 r.).

W swoim orzecznictwie Trybunał wyraził pogląd, zgodnie z którym zasada równości, przywołana jako wzorzec kontroli w analizowanej skardze konstytucyjnej, każdorazowo wymaga odniesienia reguł z niej wynikających do praw podmiotowych jednostki. W postanowieniu pełnego składu z 24 października 2001 r., dotyczącym art. 32 Konstytucji, Trybunał stwierdził: „Uznając (...) prawo do równego traktowania za konstytucyjne prawo jednostki, Trybunał Konstytucyjny podkreśla, iż ma ono charakter niejako prawa »drugiego stopnia« (...), tzn. przysługuje (...) w związku z konkretnymi normami prawnymi lub innymi działaniami organów władzy publicznej, a nie w oderwaniu od nich – niejako »samoistnie«. Jeżeli te normy lub działania nie mają odniesienia do konkretnych, określonych w Konstytucji wolności i praw, prawo do równego traktowania nie ma w pełni charakteru prawa konstytucyjnego, a to sprawia, że nie może ono być chronione za pomocą skargi konstytucyjnej” (SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

W związku z tym, że skarżący zarzucił niezgodność art. 22 ust. 1 w związku z art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłącznie z zasadą równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji), Trybunał stwierdza, że nie wskazał on naruszonych przez zakwestionowany przepis praw, a w konsekwencji nie określił sposobu ich naruszenia.

Okoliczność ta jest – w myśl art. 77 ust. 3 pkt 4 w związku z art. 65 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK z 2015 r. – podstawą odmowy nadania analizowanej skardze dalszego biegu.

Mając powyższe na względzie, Trybunał postanowił jak na wstępie.

Zdanie odrębne

sędziego TK Marka Zubika

do uzasadnienia postanowienia Trybunału Konstytucyjnego
z 25 kwietnia 2016 r. w sprawie Ts 66/16

Na podstawie art. 99 ust. 2 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 293) zgłaszam zdanie odrębne do uzasadnienia postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 20 kwietnia 2016 r. w sprawie Ts 66/16.

Zdanie odrębne uzasadniam następująco:

1. Podzielam pogląd Trybunału Konstytucyjnego o konieczności odmowy nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w niniejszej sprawie. Uważam jednak, że ewentualną podstawą rozstrzygnięcia powinna być przesłanka oczywistej bezzasadności skargi. Tego problemu TK jednak nie rozważył.

2. Jedyną podstawą odmowy nadania skardze dalszego biegu Trybunał Konstytucyjny uczynił brak istnienia konstytucyjnego prawa jednostki do równego traktowania przez władze

publiczne. Nie podzielam tego poglądu. Uważam, że prawo takie zostało wymienione w art. 32 ust. 1 zdanie drugie Konstytucji. Tym samym przepis ten w pełni nadaje się do bycia samodzielnym wzorcem kontroli w skargach konstytucyjnych. Zdaję sobie sprawę ze znaczenia orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 24 października 2001 r. w sprawie SK 10/01. W pełni podzielam jednak w tym zakresie pogląd sędziego L. Garlickiego wyrażony w zdaniu odrębnym do tego postanowienia Trybunału Konstytucyjnego.

3. W rozpoznawanej skardze konstytucyjnej przywołano tylko i wyłącznie art. 32 ust. 1 Konstytucji jako wzorzec kontroli. Uznaję, że na obecnym etapie rozwoju orzecznictwa TK co do rozumienia zasady równości należało rozważyć odstępianie od poglądu prawnego wyrażonego w sprawie SK 10/01.