

**Dz.U. 1994 Nr 62 poz. 263****UCHWAŁA****TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO****z dnia 26 kwietnia 1994 r.****(Sygn. W. 11/93)**

w sprawie wykładni art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416; zm.: z 1993 r. Nr 134, poz. 646 i z 1994 r. Nr 43, poz. 163)

Trybunał Konstytucyjny w pełnym składzie:

Przewodniczący Prezes TK: Andrzej Zoll

Sędziowie TK: Zdzisław Czeszejko-Sochacki

Tomasz Dybowski

Lech Garlicki

Stefan Jaworski

Wojciech Łączkowski (sprawozdawca)

Ferdynand Rymarz

Wojciech Sokolewicz

Janusz Trzciniński

Błażej Wierzbowski

Janina Zakrzewska

po rozpoznaniu na posiedzeniach w dniach 25 i 26 kwietnia 1994 r. w trybie art. 13 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 470; z 1993 r. Nr 47, poz. 213) wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416; zm.: z 1993 r. Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 43, poz. 163) w szczególności czy, jeśli podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskuje przychody z tytułu więcej niż jednego stosunku zatrudnienia (stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej), koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych odlicza się od przychodów z jednego tylko z tych stosunków, czy też od każdego z nich?

**ustalił:**

**Jeżeli podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskuje przychody z dwóch lub więcej tytułów, o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416, zm.: z 1993 r. Nr 134, poz. 646; i z 1994 r. Nr 43, poz. 163) przy opodatkowaniu dochodu w skali rocznej – koszty uzyskania przychodów określone w tym przepisie odlicza się od każdego przychodu uzyskanego z poszczególnych tytułów w nim wymienionych.**

## Uzasadnienie

I. We wniosku z dnia 21 grudnia 1993 r. Prezes NSA wystąpił o ustalenie powszechnie obowiązującej wykładni art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (zwanej dalej ustawą). W szczególności Wnioskodawcy zależało na ustaleniu, czy koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy odlicza się od przychodów z jednego tylko stosunku zatrudnienia (stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej), czy też od każdego z nich.

Z uzasadnienia wniosku wynika, że Prezes NSA reprezentuje pogląd, iż wymienione w art. 22 ust. 2 ustawy przychody z różnych stosunków zatrudnienia, nie stanowią łącznie jednego źródła przychodu, lecz każdy z tych stosunków powoduje powstanie odrębnego źródła przychodu. W związku z tym Wnioskodawca uważa, że w przypadku zbiegu przychodów z powyższych źródeł u jednego podatnika, należy od każdego przychodu odliczyć koszty według zasad określonych w cytowanym przepisie – tj. 0,25% kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej miesięcznie.

Prezes NSA uzasadniając wniosek dużo uwagi poświęcił analizie art. 32 ust. 2 ustawy. Przepis ten regulując zasady obliczania zaliczek na podatek stanowi m. in., że w przypadku gdy pracownik osiąga przychody równocześnie w kilku zakładach pracy, koszty uzyskania odlicza się tylko od przychodów uzyskanych od jednego zakładu pracy. Wnioskodawca twierdzi, że przepis ten nie powinien mieć wpływu na interpretację art. 22 ust. 2, gdyż w obydwu tych przepisach chodzi o odrębne należności. W szczególności Prezes NSA powołując się na orzecznictwo Sądu Najwyższego oraz na doktrynę prawa finansowego stara się wykazać, że zaliczka na podatek nie jest podatkiem. Wnioskodawca twierdzi ponadto, że nie jest trafna interpretacja art. 10 ust. 1 ustawy przyjmująca, że każdy z dziewięciu punktów, z których składa się ustęp 1, określa jedno źródło przychodu, niezależnie od wymienionych w każdym z tych punktów „elementów” tego źródła. Wnioskodawca podnosi, że wielokrotność źródeł przychodu eliminuje możliwość traktowania każdego z punktów art. 10 ust. 1 ustawy jako stanowiącego o jednym, całościowo rozumianym źródle przychodu. Za takim poglądem – zdaniem Prezesa NSA – przemawia też wykładnia celowościowa. Na koszty uzyskania przychodów z tytułu zatrudnienia składają się m. in. koszty dojazdu do zakładu pracy, zakupu niezbędnych środków, odzieży itd. Zdaniem Wnioskodawcy nie ulega wątpliwości, że z każdym nowym zatrudnieniem wiążą się nowe koszty, a zatem nie ma powodów, dla których ustawodawca miałby wykluczać uwzględnianie nowych kosztów, jakie pociąga za sobą nowe zatrudnienie.

Prokurator Generalny w pisemnym stanowisku przedstawionym Trybunałowi Konstytucyjnemu nie podzielił poglądów Prezesa NSA. Twierdził, że jeżeli podatnik podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskuje przychody z tytułu więcej niż jednego stosunku zatrudnienia, koszty uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy odlicza się tylko od przychodów uzyskanych od jednego zakładu pracy.

W uzasadnieniu tego twierdzenia Prokurator Generalny powołuje się m. in. na wykładnię historyczną. Zwraca uwagę, że obecne brzmienie art. 22 ust. 2 ustawy zostało wprowadzone ustawą z dnia 15 lutego 1992 r., która znowelizowała równocześnie treść przepisu art. 32 ust. 2 ustawy regulującego zasady obliczania wysokości zaliczek na podatek. Prokurator Generalny powołuje się na informacje uzyskane w Ministerstwie Finansów, z których wynika, że nowelizacja art. 32 ust. 2 ustawy została spowodowana wątpliwościami powstałymi na tle stosowania art. 22 ust. 2 ustawy w zakresie możliwości kilkakrotnego

odliczania kosztów uzyskania przychodów. Prokurator Generalny twierdzi, że wobec znowelizowania tego przepisu obecnie nie ulega wątpliwości, że podatnik zatrudniony u różnych pracodawców na podstawie stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy czy pracy nakładczej, koszty uzyskania przychodów może odliczyć tylko raz od przychodów uzyskanych od jednego zakładu pracy, wskazanego w stosownym oświadczeniu. Prokurator Generalny dostrzegając fakt, że art. 32 ust. 2 ustawy dotyczy zaliczek, stwierdza: „...Wydaje się jednak, że ustalając wysokość podatku w celu dokonania rocznego obliczenia podatku, nie można interpretować kosztów uzyskania przychodów inaczej, niż w przypadku obliczenia zaliczki. Prowadziłoby to bowiem do wewnętrznej niespójności przepisów ustawy”. Prokurator Generalny jest zdania, że gdyby zamiarem ustawodawcy było potrącenie od podatku kosztów uzyskania z tytułu każdego zatrudnienia, wówczas wyraźnie taki obowiązek by ustanowił. W dalszej części uzasadnienia Prokurator Generalny wskazuje na treść przepisu art. 10 ust. 1 pkt 1 ustawy, z którego – Jego zdaniem – wynika, że stosunek zatrudnienia określony został jako jedno źródło przychodów, bez względu na wielość miejsc pracy i rodzaj tego zatrudnienia. Wreszcie Prokurator Generalny powołuje się na Ministra Finansów, który stwierdził, że wobec dostrzeżenia konieczności bardziej precyzyjnego unormowania omawianej materii prawnej, resort Finansów sygnalizuje podjęcie niezbędnych prac legislacyjnych, które jednak nie będą prowadziły do zmiany wykładni dotychczas stosowanej przez organy podatkowe.

II. Ustalając wykładnię Trybunał Konstytucyjny musiał rozstrzygnąć trzy problemy. Po pierwsze, należało wyjaśnić czy przychody uzyskiwane od poszczególnych pracodawców z tytułów wymienionych w art. 22 ust. 2 ustawy stanowią łącznie jedno źródło przychodu, czy też każdy z tych tytułów stwarza odrębne źródło. Po drugie, trzeba było określić pojęcie dochodu występujące w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, a w szczególności wyjaśnić, jaką rolę spełniają koszty uzyskania przychodów przy określaniu dochodu będącego przedmiotem wymienionego wyżej podatku. Wreszcie Trybunał Konstytucyjny musiał wyjaśnić, jakie znaczenie dla wykładni art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mają zasady potrącania kosztów przy obliczaniu zaliczek, o czym jest mowa w art. 32 ust. 2 wymienionej ustawy.

II. 1. Rozpatrując pierwszy problem Trybunał Konstytucyjny wyszedł z założenia, że tytuły uzyskania przychodów, o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy, należy rozumieć jako tytuły uzyskiwania przychodów od poszczególnych pracodawców. Nie ma więc tu znaczenia, czy wszystkie przychody podatnika oparte są na rodzajowo takim samym, czy różnym stosunku prawnym (stosunku służbowym, stosunku pracy, spółdzielczym stosunku pracy, pracy nakładczej). Istota zagadnienia sprowadza się do tego, że podatnik uzyskuje przychody z dwóch lub więcej tytułów, którymi są wymienione w art. 22 ust. 2 ustawy stosunki zatrudnienia łączące go z poszczególnymi pracodawcami.

Największe wątpliwości co do tego, jak należy traktować sumę przychodów pochodzących z różnych stosunków zatrudnienia, o których mowa w art. 22 ust. 2 ustawy, rodzą się na tle art. 10 ustawy. W artykule tym w ustępie 1 przedstawiono źródła przychodów ujmując je w dziewięciu punktach. W pkt. 1 wymieniony został: „stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym również spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta”.

Powyższe wyliczenie tytułów powstawania źródeł przychodów wskazuje, że chodzi tu jedynie o pogrupowanie tych źródeł według podobnego charakteru, a nie o wymienienie w każdym punkcie tylko jednego źródła przychodu.

Za takim stanowiskiem przemawiają dwa argumenty. Po pierwsze przedstawione wyżej wyliczenie zawiera tytuły podobne, ale rodzajowo różne. Np. w pkt 1 chodzi o odmienne stosunki zatrudnienia, które wymienione zostały obok emerytur i rent. Podobnie w pkt 6 wskazano na różne umowy cywilnoprawne. Odmienność tytułów powstawania źródeł przychodów wskazanych w poszczególnych punktach jest tak zasadnicza, że trudno byłoby przyjąć, iż ustawodawca traktował je jako jedno źródło przychodu. Po drugie powoływanie się na art. 10 ustawy dla wykazania, że w art. 22 ust. 2 chodzi o jedno źródło przychodu jest o tyle nieprzydatne, że zakresy tych dwóch przepisów nie pokrywają się. W przeciwieństwie do szerokiego wyliczenia zawartego w art. 10 ust. 1 pkt 1, art. 22 ust. 2 wskazuje jedynie na stosunek służbowy, stosunek pracy, spółdzielczy stosunek pracy oraz na pracę nakładczą. Ten ostatni przepis należy rozpatrywać samodzielnie. Dla określenia czy chodzi w nim o jedno, czy więcej źródeł przychodu – odesłanie do art. 10 ust. 1 pkt 1 nie ma przeto znaczenia. Analiza tekstu art. 22 ust. 2 wskazuje więc, że chodzi w nim o różne źródła przychodów pochodzących z zupełnie odrębnych tytułów. Dla przekształcenia tych przychodów w dochód, konieczne jest potrącenie kosztów uzyskania każdego z tych przychodów. Jest to związane z istotą dochodu.

Gdyby ustawodawca chciał ograniczyć możliwość odliczenia kosztów uzyskania przychodów pochodzących tylko z jednego tytułu, musiałby tak wyraźnie postanowić. Zrobił to w przypadku określania wysokości zaliczek w art. 32 ust. 2 ustawy. Natomiast brak podobnego stwierdzenia przy ostatecznym wskazaniu poziomu kosztów dla ujawnienia właściwego dochodu podatnika, nie pozwala na traktowanie sumy przychodów z wszystkich tytułów wymienionych w art. 22 ust. 2, jako jedyne źródła przychodów. Byłaby to bowiem interpretacja rozszerzająca obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – bez wyraźnego brzmienia ustawy. Taka interpretacja „in dubio pro fisco” byłaby niezgodna z pojęciem demokratycznego państwa prawnego. Trybunał Konstytucyjny nie podzielił dlatego poglądów Prokuratora Generalnego który twierdził, że gdyby zamiarem ustawodawcy było odliczenie od podatku kosztów uzyskania z tytułu każdego zatrudnienia, wówczas niewątpliwie ustanowiłby obowiązek dokonywania stosownych odliczeń przy potrącaniu zaliczek przez wszystkich pracodawców tego samego podatnika.

II. 2. W zakresie drugiego problemu należało określić pojęcie dochodu w rozumieniu nadanym przez prawodawcę w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Łączy się to bowiem z kosztami, o których mowa w przepisie będącym przedmiotem wykładni.

Prawodawca w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych zdefiniował pojęcie dochodu w zgodzie z definicją dochodu powszechnie przyjętą przez doktrynę. Art. 9 ust. 2 ustawy stanowi, że dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jest to zasada, od której ustawodawca przewidział odstępstwa określone w art. 24 i 25 ustawy. Odstępstwa te nie rzutują na przedmiot wykładni i dlatego można je pominąć przy dalszych rozważaniach.

Z przytoczonej wyżej ustawowej definicji dochodu wynika, że stanowi on różnicę pomiędzy przychodem a kosztami jego uzyskania. Bez uwzględnienia kosztów nie można zatem mówić o dochodzie, a jedynie o przychodzie podatnika. Oczywiście, w przypadku, gdy uzyskanie przychodu nie łączy się z żadnymi kosztami, możliwa jest sytuacja, że cały

przychód staje się równocześnie dochodem. Wynikać to jednak musi ze stanu faktycznego lub z wyraźnego postanowienia ustawy. Ustawodawca może ponadto ryczałtowo określać koszty – zwłaszcza w przypadkach, gdy ich dokładne wyliczenie jest niemożliwe lub bardzo utrudnione. Takie właśnie rozwiązanie przyjęte zostało m. in. w art. 22 ust. 2 ustawy, w którym ustawodawca określił koszty uzyskania przychodów z tytułów w nim wymienionych na 0,25% kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej. Niezależnie od argumentacji wynikającej z językowego brzmienia przepisu, podnieść więc należy argumenty związane z istotą dochodu. Skoro ustawodawca uznał, że omawiane tu przychody łączą się z określonymi kosztami, to koszty te należy odliczać od każdego przychodu uzyskiwanego z poszczególnych tytułów wskazanych w art. 22 ust. 2 ustawy. W przeciwnym razie, tj. w przypadku gdyby koszty potrącono tylko od przychodu z jednego tytułu, w pozostałym zakresie nie można by w ogóle mówić o dochodzie. Założenie, że ustawodawca działa racjonalnie, nie pozwala przyjąć twierdzenia, że dopuszcza on możliwość opodatkowania przychodów podatkiem dochodowym. Taka sytuacja miałaby miejsce, gdyby pobierano podatek dochodowy od przychodów bez odliczania kosztów ich uzyskania tym bardziej, że sam ustawodawca uznał, iż uzyskiwanie tych przychodów łączy się z określonymi kosztami. Wskazując na te koszty ustawodawca nie postanowił, że ogranicza je tylko do przychodów uzyskiwanych z jednego tytułu, a zatem należy uznać, że odnoszą się one do wszystkich tytułów wymienionych w art. 22 ust. 2 ustawy.

II. 3. Najwięcej wątpliwości powstaje na tle sformułowania art. 32 ust. 2 ustawy. Przepis ten dotyczy zaliczek na podatek dochodowy, które są obowiązane obliczać i pobierać od podatników „zakłady pracy”, jako płatnicy podatku.

Wymieniony przepis stanowi m. in., że w przypadki gdy pracownik osiąga przychody równocześnie w kilku zakładach pracy, koszty uzyskania odlicza się tylko od przychodów uzyskanych od jednego zakładu pracy wskazanego przez podatnika. Jest to więc regulacja zupełnie jednoznaczna, nie wymagająca interpretacji.

W związku z tym powstaje jednak pytanie, czy wobec braku takiej jednoznaczności w treści art. 22 ust. 2 ustawy, można przy jego wykładni posługiwać się treścią art. 32 ust. 2.

Odpowiadając na to pytanie należy wskazać na różny przedmiot regulacji w obydwu przepisach. Art. 22 ust. 2 ustawy zawiera postanowienia dotyczące kosztów uzyskania przychodów z określonych tytułów w celu oznaczenia ostatecznej wielkości dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od dochodów indywidualnych. Natomiast art. 32 ust. 2. ustawy dotyczy sposobu obliczania przez zakłady pracy zaliczek na ten podatek.

Wymienione wyżej artykuły regulują więc dwie różne materie. Art. 22 ust. 2 związany jest z określeniem wysokości dochodu, jako przedmiotu opodatkowania. Natomiast art. 32 ust. 2. dotyczy jedynie zaliczek, jako metody poboru podatku. Wprawdzie zaliczki na podatek oraz podatek ostatecznie ustalony po zakończeniu roku podatkowego mają ten sam cel, ale nie mają tej samej podstawy normatywnej. Powstanie zobowiązania z tytułu zaliczek nie przesądza zobowiązania z tytułu podatku. Np. mimo poboru w ciągu kilku miesięcy zaliczek na podatek, po zakończeniu roku podatkowego może okazać się, że nie wystąpi zobowiązanie podatkowe, gdyż w skali roku podatnik poniósł stratę, nie osiągnął dochodu podlegającego opodatkowaniu, względnie został zwolniony z obowiązku podatkowego.

Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę fakt, że obydwie wyżej wymienione instytucje prawno-finansowe różnią się pod względem sytuacji, jakie stwarzają dla podatnika. Sytuacja tworzona pod wpływem reguł zawartych w art. 32 ust. 2 ustawy jest dla podatnika bardziej niekorzystna aniżeli ta, która powstała na skutek normy art. 22 ust. 2. W pierwszym przypadku bowiem podatnikowi, który uzyskuje przychody z więcej niż jednego tytułu, odlicza się koszty tylko od jednego z tych przychodów. Natomiast zgodnie z dosłownym brzmieniem art. 22 ust. 2 ustawy w związku z art. 9 ust. 2 definiującym pojęcie dochodu, przy ostatecznym ustalaniu wysokości dochodu uzyskanego w skali całego roku, należy odliczać koszty przychodów uzyskiwanych przez podatnika z wszystkich tytułów.

Powyższa okoliczność wyklucza możliwość dokonania wykładni art. 22 ust. 2 ustawy przy pomocy reguł wynikających z art. 32 ust. 2 tej ustawy. Dlatego Trybunał Konstytucyjny nie uwzględnił wywodów Prokuratora Generalnego, który – powołując się na wykładnię historyczną, – starał się wykazać, że zasady obliczania zaliczek (art. 32 ust. 2 ustawy) przesądzają zasady obliczania samego podatku (art. 22 ust. 2 ustawy). W demokratycznym państwie prawnym jedną z podstawowych zasad prawa podatkowego powinno być dokładne, nie budzące wątpliwości, określanie przez ustawę przedmiotu opodatkowania. Z zasady tej wynika zakaz interpretacji rozszerzającej na niekorzyść podatnika. W swoich poprzednich orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny zwracał już uwagę na to, że specyfiką prawa daninowego jest m. in. szczególnie mocno zarysowana władczość państwa (np. sprawa K. 13/93, K. 10/93). Obywatel tylko wyjątkowo i w bardzo ograniczonym zakresie może mieć wpływ na treść stosunku prawnego. Dlatego należy kłaść nacisk na bezpieczeństwo prawne i ekonomiczne podatnika. Wymaga tego zasada pewności prawa i zaufania obywatela do państwa. Jeżeli zatem w art. 22 ust. 2 ustawodawca wyraźnie nie postanowił, że przy ustalaniu ostatecznej wysokości dochodu należy odliczać koszty uzyskania przychodu tylko z jednego tytułu, tj. tylko od jednego pracodawcy, należy uwzględniać te koszty od wszystkich przychodów, z których powstaje dochód ustalany w skali całego roku podatkowego.

Trybunał Konstytucyjny dał temu wyraz w sentencji uchwały.