

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Ferdynand Rymarz – przewodniczący
Andrzej Mączyński – sprawozdawca
Jadwiga Skórzewska-Łosiak
Jerzy Stępień
Marian Zdyb

Joanna Szymczak – protokolant

po rozpoznaniu 24 stycznia 2001 r. na rozprawie skargi konstytucyjnej Aleksandry i Stanisława S., z udziałem umocowanych przedstawicieli uczestników postępowania: skarżących, Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej oraz Prokuratora Generalnego, o stwierdzenie niezgodności:

art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416; zm.: Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 43, poz. 163, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602, Nr 126, poz. 626; z 1995 r. Nr 5, poz. 25, Nr 133, poz. 654; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 87, poz. 395, Nr 137, poz. 638, Nr 147, poz. 686, Nr 156, poz. 776; z 1997 r. Nr 28, poz. 153, Nr 30, poz. 164, Nr 71, poz. 449, Nr 85, poz. 538, Nr 96, poz. 592, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776, Nr 137, poz. 926, Nr 139, poz. 932, 933 i 934, Nr 141, poz. 943 i 945) w zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia w koszty uzyskania przychodu zgodnie z art. 22 tej ustawy, wynagrodzeń i innych świadczeń wypłaconych jednemu ze wspólników spółki cywilnej lub małżonkowi wspólnika za wykonane prace i świadczenia na rzecz spółki na podstawie odrębnie zawartych umów, które to prace i świadczenia nie wynikają z obowiązków wspólnika ustalonych w umowie spółki i nie są związane z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki, z zasadą równości wszystkich wobec prawa wynikającą z art. 32 ust. 1 i 2 konstytucji i z zasadą wolności wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy wynikającą z art. 65 ust. 1 konstytucji

o r z e k a:

Art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416; zm.: Nr 134, poz. 646; z 1994 r. Nr 43, poz. 163, Nr 90, poz. 419, Nr 113, poz. 547, Nr 123, poz. 602, Nr 126, poz. 626; z 1995 r.

* Tekst sentencji opublikowany został w Dz.U. Nr 7, poz. 63.

Nr 5, poz. 25, Nr 133, poz. 654; z 1996 r. Nr 25, poz. 113, Nr 87, poz. 395, Nr 137, poz. 638, Nr 147, poz. 686, Nr 156, poz. 776; z 1997 r. Nr 28, poz. 153, Nr 30, poz. 164, Nr 71, poz. 449, Nr 85, poz. 538, Nr 96, poz. 592, Nr 121, poz. 770, Nr 123, poz. 776, Nr 137, poz. 926, Nr 139, poz. 932, 933 i 934, Nr 141, poz. 943 i 945; z 1998 r. Nr 66, poz. 430, Nr 74, poz. 471, Nr 108, poz. 685, Nr 117, poz. 756, Nr 137, poz. 887, Nr 144, poz. 930, Nr 162, poz. 1121) **w zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 tej ustawy wynagrodzeń i innych świadczeń, wypłaconych jednemu ze wspólników spółki cywilnej lub małżonkowi wspólnika, za prace i świadczenia wykonane na rzecz spółki na podstawie odrębnych umów, które nie są związane z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki, jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 oraz z art. 65 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

Uzasadnienie:

I

1. W skardze konstytucyjnej małżonkowie Aleksandra i Stanisław S. wnieśli o stwierdzenie, że art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity z 1993 r. Dz.U. Nr 90, poz. 416 ze zm.; dalej: ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) w zakresie, w jakim wyłącza możliwość zaliczenia w koszty uzyskania przychodów zgodnie z art. 22 tej ustawy wynagrodzeń i innych świadczeń wypłaconych jednemu ze wspólników spółki cywilnej lub małżonkowi wspólnika za wykonane prace i świadczenia na rzecz spółki na podstawie odrębnie zawartych umów, które to prace i świadczenia nie wynikają z obowiązków wspólnika ustalonych w umowie spółki i nie są związane z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki, jest niezgodny z zasadą równości wszystkich wobec prawa wynikającą z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP i z zasadą wolności wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy wynikającą z art. 65 ust. 1 Konstytucji RP.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Decyzjami z 23 grudnia 1996 r. (odpowiednio *PK 6/D/127/96* oraz *PK 6/D/128/96*) Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu określił skarżącym podatek dochodowy od osób fizycznych za rok 1994 i 1995. W uzasadnieniach decyzji Urząd Skarbowy wskazał, że na podstawie z art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wypłacone wspólnikom spółki cywilnej "FORMAT" (m.in. Stanisławowi S.) oraz małżonce wspólnika Aleksandrze S. wynagrodzenia z tytułu umów o pracę, zlecenia i o dzieło nie podlegały zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w spółce. Zawyżenie kosztów uzyskania przychodów spółki cywilnej miało wpływ na wielkość dochodu wykazanego w zeznaniach podatkowych skarżących.

Od powyższych decyzji skarżący wnieśli odwołanie do Izby Skarbowej, zarzucając m.in. błędną interpretację art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Decyzjami z 19 marca 1997 r. (odpowiednio *PB 732/135/97* oraz *PB 732/136/97*) Izba Skarbowa w Toruniu utrzymała w mocy zaskarżone decyzje Pierwszego Urzędu Skarbowego.

Aleksandra i Stanisław S. wnieśli skargę do NSA na powyższe decyzje. NSA w wyrokach z 9 kwietnia 1999 r. (odpowiednio o sygn. akt *I SA/Gd 604/97* i *I SA/Gd 603/97*) oddalił tę skargę. W uzasadnieniu wyroków NSA, powołując się na uchwałę NSA z 27 listopada 1998 r. (*FPS 15/98*), stwierdził m.in.: "(...) skoro art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uważa za koszty uzyskania przychodów

wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, to w stosunku do tego podatnika (wspólnika spółki cywilnej), którego małżonek pobierał wynagrodzenie za pracę na podstawie umowy o pracę zawartej ze spółką cywilną, tego rodzaju wydatek nie będzie stanowił kosztu uzyskania przychodu z działalności gospodarczej w spółce cywilnej”.

Uzasadnienie zarzutów zawartych w skardze konstytucyjnej zostało oparte na następujących argumentach:

Art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, który był podstawą opisanych rozstrzygnięć w sprawie skarżących, narusza prawa i wolności wskazane w art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 65 ust. 1 Konstytucji RP.

Brak możliwości zaliczenia w koszty uzyskania przychodów wynagrodzeń wypłacanych wspólnikom spółki cywilnej, ich małżonkom i małoletnim dzieciom, za wykonywane na rzecz spółki prace nie związane z reprezentacją lub zarządzaniem spółką i nie wynikające z zawartej umowy spółki powoduje, że “takie umowy nie są zawierane mimo świadczenia na rzecz spółki pracy przez małżonka wspólnika”. Zachodzi zatem nierówne traktowanie i “nierówność ekwiwalentu za taką samą pracę świadczoną przez współmałżonka lub wspólnika a osobą trzecią”.

Art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych narusza zasadę równego traktowania wszystkich podmiotów gospodarczych. Dla przykładu spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, w której jedynymi udziałowcami są małżonkowie, bez żadnych ograniczeń może zawierać umowy o pracę z małżonkami i udziałowcami spółki, a wypłacone wynagrodzenia stanowią koszt uzyskania przychodów.

Zasada wolności wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy dotyczy wszystkich, a zatem także wspólnika spółki cywilnej i jego małżonka. Nie ma ustawowego zakazu zatrudniania w oparciu o umowę o pracę wspólników spółki cywilnej lub ich małżonków, a zatem zawarte umowy są prawnie skuteczne i zgodne z obowiązującymi przepisami. Brak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wynagrodzenia za pracę wspólnika i jego małżonka pozbawia w praktyce te osoby “możliwości gwarantowanej w art. 65 ust. 1 i 4 Konstytucji”.

W przypadku podjęcia pracy na rzecz spółki cywilnej i wypłacania wynagrodzenia wspólnikowi spółki cywilnej lub małżonkowi wspólnika, wskutek regulacji art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dochodzi do podwójnego opodatkowania: po pierwsze wypłaconych wynagrodzeń, po drugie zysku wspólnika.

Wreszcie skutki regulacji zawartej we wskazanym przepisie w żaden sposób nie dadzą się pogodzić z konstytucyjną zasadą uwzględniania dobra rodziny.

2. Prokurator Generalny, ustosunkowując się do skargi konstytucyjnej, zajął stanowisko, że art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zgodny z art. 32 i art. 65 ust. 1 Konstytucji RP.

Uzasadnienie swego stanowiska Prokurator Generalny oparł na następujących argumentach:

Co do zarzutu naruszenia art. 32 Konstytucji RP istotna jest odpowiedź na pytanie, czy na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych można znaleźć jakąś istotną cechę wspólną dla wspólnika (jego małżonka) i “osoby trzeciej” świadczących pracę na rzecz spółki. Wspólnika (małżonka) i “osobę trzecią” łączy fakt pracy świadczonej na rzecz spółki, której celem jest uzyskanie przychodu spółki. Jest to jedyna wspólna cecha. W świetle przepisów podatkowych cecha ta jednak nie może zostać uznana za cechę istotną uzasadniającą jednakowe potraktowanie wszystkich wspólników, bez względu na to, kto pracę świadczy.

W przypadku pracującego wspólnika i jego rodziny wypłacone wynagrodzenia są dodatkowym źródłem dochodu, uzyskanym poza dochodem z tytułu udziału w spółce – chociaż są także wydatkiem spółki i dotyczą każdego wspólnika. Stosowanie zasad odliczania kosztów uzyskania przychodów ze źródła przychodu spółki cywilnej (tak jak w przypadku “osoby trzeciej”) nie tylko naruszałoby zasadę wiązania kosztu uzyskania przychodu z konkretnym źródłem, ale prowadziłoby do nieuzasadnionego zmniejszenia obciążenia podatkowego wspólnika z dochodu w udziale w spółce i zwiększenia dochodu jego rodziny. Wynagrodzenie zaś “osoby trzeciej” podlega opodatkowaniu zryczałtowanemu, w zależności od podstawy prawnej świadczonej pracy (stosunek pracy, umowa o dzieło, umowa zlecenia).

Ustawodawca zasadnie zróżnicował sytuację podatkową wspólników, przyjmując za kryterium pracę wspólnika i jego rodziny wykonywaną poza umową spółki. Kryterium to pozostaje w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zarzut skarżących, że pozostali wspólnicy uzyskują korzyść kosztem współmałżonka nie znajduje uzasadnienia, gdyż “wynagrodzenie wypłacane wspólnikowi (jego małżonkowi) jest dla pozostałych wspólników jedynie wydatkiem, który jako koszt uzyskania przychodu podlega odliczeniu w proporcji do udziałów w spółce”.

Nietrafny jest także zarzut naruszenia zasady równego traktowania wszystkich podmiotów gospodarczych. Porównanie spółki cywilnej ze spółką z ograniczoną odpowiedzialnością nie znajduje uzasadnienia na płaszczyźnie zasady równości. Te podmioty gospodarcze różnią się sposobem tworzenia, ustrojem prawnym oraz zasadami działania i odpowiedzialności. Z punktu widzenia prawa podatkowego istotny jest brak podmiotowości podatkowej spółki cywilnej.

Powyższe tezy uzasadnione są także autonomizacją prawa podatkowego związaną z jego funkcją fiskalną. Instytucje związane z opodatkowaniem dochodów mogą być niezależne od unormowań zawartych w przepisach należących do innych gałęzi prawa (prawa pracy, prawa cywilnego, prawa handlowego).

Art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie narusza zasady wolności wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy (art. 65 ust. 1 Konstytucji RP). Z zasady tej wynika szeroko pojęta wolność pracy. Szczególnym przejawem wolności pracy jest wolność wyboru miejsca pracy w znaczeniu: miejscowości, pracodawcy i rodzaju wykonywanej pracy.

W niniejszej sprawie nie chodzi o przymus pracy ani o wolność wyboru i wykonywania zawodu. Nie ma ograniczeń warunków wykonywanej pracy zarówno co do formy prawnej jej świadczenia, jak i wysokości wynagrodzenia. W tym zakresie może być ona wykonywana tak jak przez “osobę trzecią”. Nie można zatem mówić o nierówności ekwiwalentu za taką samą pracę. Wysokość wynagrodzenia skarżący mogli określić, zawierając ze spółką umowę o dzieło i umowę zlecenia, w sposób dowolny.

Norma konstytucyjna, nakładająca obowiązek podatkowy (art. 84 Konstytucji RP), znajduje się w tym samym rozdziale konstytucji co prawo wyboru miejsca pracy. Ustrojodawca traktuje więc te dwie normy w sposób integralny, co oznacza, że obowiązek podatkowy nie jest mniej istotny niż korzystanie z wymienionego prawa. Prawo to może być ograniczone przez ustawodawcę (art. 65 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP), oczywiście przy zachowaniu przesłanek zawartych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Uregulowanie zawarte w art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie narusza zasady proporcjonalności. Niezbędność tej regulacji podyktowana jest potrzebą zachowania sprawiedliwej reguły opodatkowania dochodu: wynagrodzenie skarżących opodatkowane jest tak samo jak “osób trzecich”. Ustawodawca nie wyłączył generalnie z kosztów uzyskania przychodów przedmiotowego wynagrodzenia, lecz dochód z tego

tytułu poddał innej ocenie przepisów prawa podatkowego, a zatem nie naruszył proporcji między efektem fiskalnym a wysokością opodatkowania dochodu.

Skarżący w uzasadnieniu skargi powołali dodatkowo art. 64 ust. 4 Konstytucji RP. Wymieniony przepis nie został wskazany w sentencji skargi jako wzorzec konstytucyjny. Uznać zatem należy, że jest to jedynie dodatkowe wzmocnienie argumentacji skarżących co do niekonstytucyjności kwestionowanego przepisu.

Gwarancja zawarta w art. 65 ust. 4 Konstytucji RP dotyczy poza tym tylko pracy świadczonej w ramach stosunku pracy. Świadczenie pracy na podstawie innych stosunków prawnych, w tym cywilnoprawnych, może być połączone z dowolnym wynagrodzeniem. W przypadku skarżących zarzut naruszenia art. 65 ust. 4 konstytucji nie jest zatem trafny.

3. Marszałek Sejmu, ustosunkowując się do skargi konstytucyjnej, zajął stanowisko, że art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 i art. 65 ust. 1 Konstytucji RP.

Uzasadnienie swego stanowiska Marszałek Sejmu oparł na następujących argumentach:

Kwestią zasadniczą dla rozpatrzenia zarzutów zawartych w skardze konstytucyjnej jest status spółki cywilnej. Spółka ta nie jest osobą prawną i w związku z tym nie posiada "zdolności podatkowej". Podatnikiem jest osoba fizyczna, będąca współnikiem spółki cywilnej. Dochód z udziału w spółce opodatkowuje się zgodnie z art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, osobno dla każdego ze współników, proporcjonalnie do jego udziału w spółce. Ze specyfiki prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki cywilnej wynika fakt, że najpierw ustala się dochód spółki, a następnie dla celów podatkowych dzieli się ten dochód pomiędzy współników. Dopiero tak ustalony dochód jest dochodem podlegającym opodatkowaniu.

Art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych musi być uwzględniany przez podatnika będącego współnikiem spółki cywilnej przy ustalaniu jego osobistego dochodu. Wynagrodzenie wypłacone za pracę wykonaną na rzecz spółki przez małżonka współnika jest kosztem, jednakże jest to jedynie koszt w sensie ekonomicznym dla danej spółki, natomiast jest on neutralny z punktu widzenia podatkowego.

Zakwestionowany przepis nie narusza konstytucyjnej zasady równości (art. 32 Konstytucji RP). Zasada ta nie zakazuje bowiem różnicowania sytuacji prawnej podmiotów będących adresatami danej normy prawnej w przypadku, gdy podstawą takiego różnicowania jest odrębność prawna lub faktyczna. W omawianym przypadku mamy właśnie do czynienia z ewidentną odrębnością prawną, wynikającą z formy prowadzenia działalności gospodarczej. Inaczej traktowana jest bowiem spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna, a inaczej spółka cywilna.

Jeżeli chodzi o zarzut naruszenia zasady wolności wyboru miejsca pracy, wynikającej z art. 65 Konstytucji RP, to jest on bezzasadny. Zaskarżony przepis nie kreuje jakiegokolwiek zakazu wykonywania pracy na rzecz spółki przez wskazane w nim osoby. Rozstrzyga on jedynie o charakterze podatkowym wynagrodzenia wypłacanego za taką pracę. Wspólnik spółki cywilnej przewidujący sytuację, w której członkowie jego najbliższej rodziny wykonywać będą prace na rzecz spółki, może starać się o takie ukształtowanie wzajemnych relacji współników (stosunek udziału współników w zyskach i stratach), który uwzględni różnicowany wkład poszczególnych współników w jej działalność. Możliwość taką dopuszcza art. 867 § 1 kc.

Na rozprawie przedstawiciele uczestników postępowania podtrzymali swoje stanowiska wyrażone w pismach procesowych. Przedstawiciel skarżących stwierdził, że przedmiotem skargi konstytucyjnej jest art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu właściwym dla określenia obowiązku podatkowego za lata 1994 i 1995, na podstawie którego wydane zostały orzeczenia NSA w sprawie skarżących.

III

Trybunał Konstytucyjny ustalił i zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji RP “każdy” ma prawo wniesienia skargi konstytucyjnej w sprawie zgodności z konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o “jego” wolnościach, prawach lub obowiązkach określonych w konstytucji. Rozpatrywana w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna została wniesiona nie przez jedną osobę, ale przez małżonków. Przedmiotem skargi jest art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Przepis ten wyklucza zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów (jako czynnika wpływającego na wysokość podatku) “wartości pracy własnej podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci”. W konkretnej sprawie podatkowej, zakończonej wyrokami NSA w Gdańsku z 9 kwietnia 1999 r. (odpowiednio o sygn. *I SA/Gd 603/97* i *I SA/Gd 604/97*), przepis ten znalazł zastosowanie w stosunku do jednego ze skarżących jako do podatnika, a w stosunku do drugiego – jako do małżonka podatnika. Jednakże ze względu na treść regulacji przewidzianej w zakwestionowanym przepisie oraz treść sformułowanych w skardze zarzutów wniesienie jednej skargi konstytucyjnej zamiast dwóch odrębnych skarg uznać można za uzasadnione i dopuszczalne.

Zawarte w skardze konstytucyjnej zarzuty odnoszą się do ściśle oznaczonego zakresu zastosowania normy prawnej wyrażonej w zaskarżonym przepisie. Chodzi mianowicie o zastosowanie tej normy w sytuacji, gdy praca podatnika i jego małżonka jest świadczona na rzecz spółki cywilnej, której współnikiem jest jeden z małżonków, a podstawą świadczenia pracy nie jest umowa spółki, ale odrębna umowa. Skarżący nie domagają się zatem stwierdzenia niezgodności z konstytucją całości regulacji zawartej w zaskarżonym przepisie. Ze względu na przewidziane w art. 66 ustawy o TK związanie granicami skargi, Trybunał Konstytucyjny poddał ocenie treść zaskarżonego przepisu jedynie w oznaczonym w treści skargi zakresie.

Już po wydaniu wymienionych poprzednio wyroków NSA doszło do licznych zmian ustawy zawierającej zaskarżony przepis, co doprowadziło do ogłoszenia jej jednolitego tekstu (Dz.U. 2000 r. Nr 14, poz. 176). Jeszcze później, na podstawie art. 1 pkt 20 lit.a) ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 1104), obowiązującej od 1 stycznia 2001 r., zaskarżony przepis otrzymał nowe brzmienie, zgodnie z którym nie uważa się za koszty uzyskania przychodów “wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej – także małżonków i małoletnich dzieci współników”. Rozstrzygając o zgodności zaskarżonego przepisu z konstytucją Trybunał Konstytucyjny przyjął, że przepis ten powinien być badany w kontekście stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie, a nie w dacie wyrokowania przez Trybunał. Inne ujęcie tej kwestii nie dałoby się pogodzić z

funkcją skargi konstytucyjnej jako instrumentu mającego służyć ochronie konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela przez eliminację z systemu prawnego tych niezgodnych z konstytucją przepisów, które stanowiły podstawę dotyczącego konkretnego skarżącego ostatecznego orzeczenia o jego wolnościach, prawach lub obowiązkach określonych w konstytucji.

W uzasadnieniu obu – jednobrzmiących zresztą – wyroków NSA brak wprawdzie jednoznacznego wskazania, z której z kolejno obowiązujących wersji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zaczerpnięty został stanowiący podstawę zawartego w nich rozstrzygnięcia art. 23 ust. 1 pkt 10, ale Trybunał Konstytucyjny przyjął, że chodzi tu o wersję, która zgodnie z prawem obowiązującym w dacie wydania tych wyroków jest miarodajna dla rozstrzygnięcia o wysokości podatku dochodowego, który skarżący obowiązani byli zapłacić w konkretnym roku (1994 i 1995). Do tej właśnie wersji Trybunał Konstytucyjny odniósł swoje – wyrażone w sentencji wyroku – rozstrzygnięcie.

2. Dokonując oceny zgodności z konstytucją zakwestionowanego we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej przepisu prawa Trybunał Konstytucyjny uwzględnia taką wykładnię danego przepisu, jaka przyjęta została przez sądy lub inne organy stosujące prawo, zwłaszcza jeśli jest to wykładnia utrwalona (por. *wyrok z 8 maja 2000 r.*, SK 22/99, OTK ZU Nr 4/2000, poz. 107, s. 520). Zadaniem Trybunału Konstytucyjnego nie jest ocena, czy wykładnia ta jest poprawna. Trybunał jest natomiast powołany do rozstrzygnięcia, czy jest ona zgodna z konstytucją lub z innym powszechnie obowiązującym aktem normatywnym mającym wyższą rangę w hierarchicznie zbudowanym systemie prawa (art. 188 Konstytucji RP).

W niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny przyjął, iż zakwestionowany w skardze konstytucyjnej przepis ma takie znaczenie, jakie wynika z uzasadnienia wydanych w stosunku do skarżących wyroków NSA i powołanej w nich uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 listopada 1998 r., (*sygn. FPS 15/98*, ONSA 1999 r., nr 2, poz. 41). W uchwale tej NSA stwierdził, że art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłącza z kosztów uzyskania przychodu wynagrodzenie pobierane przez małżonka jednego ze współników spółki cywilnej tylko w stosunku do tego współnika, którego małżonek pobiera to wynagrodzenie na podstawie umowy o pracę zawartej ze spółką. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego tezę tę odnieść można także do kwestii wynagrodzenia zatrudnionego w spółce współnika.

Stanowisko NSA oparte zostało na założeniu, że ustawodawca nie opodatkował dochodu spółki cywilnej, a tylko dochód osiągany przez każdego ze współników. Do ustalenia dochodu każdego ze współników należy zatem stosować reguły przewidziane w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych dla każdego współnika osobno. Art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wymienia jako podmioty podatkowe wyłącznie osoby fizyczne. Podatnikami podatku dochodowego są tylko te osoby, a nie zawarta przez nie spółka cywilna, nie będąca przecież ani z punktu widzenia prawa cywilnego, ani podatkowego odrębnym od współników podmiotem. Wynika stąd, że tylko współnik jako osoba fizyczna może dokonywać odliczeń kosztów uzyskania przychodów ze wspólnego źródła przychodów. Skoro zatem w myśl art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, to w stosunku do tego tylko podatnika, który lub którego małżonek pobierał wynagrodzenie za pracę na podstawie umowy o pracę zawartej ze spółką, tego rodzaju wydatek nie będzie stanowił kosztu uzyskania przychodu z działalności gospodarczej. Wynagrodzenie to zaś będzie kosztem uzyskania przychodu w stosunku do pozostałych współników.

Wskazana wykładnia art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest punktem wyjścia dla dalszych rozważań Trybunału Konstytucyjnego.

3. Jak już wspomniano, skarżący nie formułują zarzutu “ogólnej” sprzeczności art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z konstytucją, ale niezgodność odnoszą do ściśle określonego zakresu wyrażonego w tym przepisie unormowania. Zakres ten wyznaczony jest po pierwsze przez kryterium podmiotowe – w skardze nie chodzi o obliczanie kosztów uzyskania przychodów każdego z podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, ale tylko podatników tego podatku będących współnikami w spółce cywilnej. Po drugie, zakres ten wyznaczony jest przez kryterium o charakterze przedmiotowym. Chodzi tu – używając sformułowania ustawowego – o wartość pracy własnej podatnika i jego małżonka, jeśli praca ta: 1) jest świadczona na podstawie innej umowy niż umowa spółki, 2) nie wynika z obowiązków współnika, określonych w umowie spółki, 3) nie jest związana z prowadzeniem i reprezentowaniem spraw spółki.

Trybunał Konstytucyjny w niniejszej sprawie rozpatrywał więc problem zgodności kwestionowanego przepisu z konstytucją tylko w zakresie wyznaczonym wskazanymi wyżej granicami.

4. Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę, że skarga konstytucyjna może prowadzić do stwierdzenia niezgodności wskazanego w niej przepisu aktu normatywnego tylko z tymi przepisami konstytucji, które stanowią podstawę konstytucyjnych wolności, praw lub obowiązków.

W niniejszej sprawie skarżący jako podstawę kontroli wskazali dwa przepisy Konstytucji RP, mianowicie art. 32 i art. 65. Ten ostatni przepis jest podstawą wolności pracy, polegającej na wolności wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy.

Konstytucyjna wolność pracy łączy się z adresowanym do władz publicznych generalnym zakazem wprowadzania ograniczeń w swobodnym decydowaniu przez jednostkę o podjęciu, kontynuowaniu i zakończeniu pracy w określonym zawodzie, o miejscu i rodzaju wykonywanej pracy oraz o wyborze pracodawcy. Najdalej idącym ograniczeniem jest w tym przypadku praca przymusowa na określonym stanowisku. Należy podkreślić, że wolność pracy rodzi ograniczenia (powinności) po stronie władz publicznych, a nie bezpośrednio po stronie pracodawców. Inaczej mówiąc – powołując się na art. 65 ust. 1 Konstytucji RP – nie można narzucać pracodawcom obowiązków wobec potencjalnych pracowników w postaci stworzenia określonej ilości miejsc pracy, określonych stanowisk pracy lub zatrudnienia kogoś na określonym stanowisku.

Art. 65 ust. 1 zd. 2 Konstytucji RP dopuszcza wprowadzenie w drodze ustawy ograniczeń wolności pracy. Przepis ten nie oznacza jednak, że ustawodawca ma pełną swobodę ustanawiania takich wyjątków. Ograniczenia wolności pracy, podobnie jak ograniczenia w korzystaniu z innych konstytucyjnych wolności i praw, muszą być uzasadnione koniecznością ochrony wartości konstytucyjnych, w szczególności wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego z art. 65 ust. 1 Konstytucji RP wynika także zakaz ograniczeń opartych na tym przepisie wolności, polegających na ustanawianiu takich norm, które nie mając charakteru formalnego zakazu uniemożliwiają lub znacznie utrudniają korzystanie z wolności pracy przez jakąś kategorię osób. Tego rodzaju regulacja także podlega ocenie z punktu widzenia opartej na art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, zasady proporcjonalności.

Nie ulega wątpliwości, że kwestionowany w niniejszej sprawie przepis nie ogranicza wprost i bezpośrednio wolności pracy. Umowa o pracę zawarta między spółką cywilną a

jednym ze współników lub małżonkiem współnika jest ważna i prawnie skuteczna. Kwestionowany przepis określa jedynie skutki prawnopodatkowe świadczenia pracy na rzecz spółki cywilnej przez jednego ze współników lub jego małżonka, czyniąc zatrudnienie takiej osoby mniej opłacalnym niż zatrudnienie na takich samych warunkach osoby trzeciej. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego tego rodzaju ograniczenie nie jest jednak wyłączone przez art. 65 Konstytucji RP.

Istotne jest, że art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przewidujący ogólną regułę dotyczącą kosztów uzyskania przychodu, obejmuje nią wszystkich podatników tego podatku. Jak wskazał Prokurator Generalny – chodzi tu o oddzielenie kosztów uzyskania przychodu np. z działalności gospodarczej od zryczałtowanych kosztów przychodu z tytułu wynagrodzenia związanego ze świadczoną pracą. Rozwiązanie to jest uzasadnione potrzebą jednolitego traktowania pod względem podatkowym przychodu z określonego źródła. Likwidacja tego rozwiązania powodowałaby, że kwota przychodu byłaby pomniejszona o wartość pracy własnej podatnika (wypłacone samemu sobie wynagrodzenie), która z kolei byłaby znowu przychodem tego podatnika, ale z innego źródła (nie z działalności gospodarczej, ale ze stosunku pracy lub osobiście wykonywanej działalności). Prowadziłoby to do sytuacji, gdy kwota wypłacona jako wartość pracy własnej stanowiłaby koszt uzyskania przychodu (a więc automatycznie obniżała wysokość dochodu), ale z kolei z niej jako przychodu ze stosunku pracy (osobiście wykonywanej działalności) byłyby obliczane koszty uzyskania przychodu w formie zryczałtowanej. Oznacza to, że pewna kwota byłaby w istocie dwa razy traktowana jako koszt uzyskania przychodu, co obniżałoby wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Podobnie można to uzasadniać w przypadku małżonka podatnika lub jego małoletnich dzieci, ze względu na przewidzianą w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych możliwość wspólnego opodatkowania się małżonków (art. 6 ust. 2) oraz doliczenie dochodów małoletnich dzieci do dochodu rodziców (art. 7 ust. 1). Wynika stąd, że celem ustawodawcy było dążenie do oddzielenia źródeł przychodów jednego podatnika przez eliminację dwukrotnego obliczenia kosztów uzyskania przychodu od jednego w istocie rzeczy źródła przychodu. Cel ten uznać należy za konstytucyjnie uprawniony.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny nie dopatrył się niezgodności art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakwestionowanym zakresie z art. 65 ust. 1 Konstytucji RP.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżący powołując się na art. 65 ust. 4 Konstytucji RP podnieśli dodatkowo zarzut naruszenia przez zakwestionowany przepis gwarancji uzyskania godziwego wynagrodzenia za pracę. Wskazany przepis konstytucji nakłada na ustawodawcę obowiązek określenia minimalnej wysokości wynagrodzenia za pracę oraz sposobu ustalenia tej wysokości. Kwestionowany przepis nie ma bezpośredniego wpływu na ustalenie wynagrodzenia pomiędzy stronami umowy. Nie wprowadza w tym zakresie żadnych ograniczeń. Jest to przepis, który wywołuje jedynie określone skutki prawnopodatkowe. Wskazany przez skarżących wzorzec konstytucyjny nie jest zatem adekwatny do oceny kwestionowanej regulacji.

5. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżący przytoczyli argument, że skutki regulacji zawartej w zakwestionowanym przepisie “w żaden sposób nie dadzą się pogodzić z konstytucyjną zasadą uwzględniania dobra rodziny”. Zasada ta znajduje wyraz w dwóch przepisach Konstytucji RP, a mianowicie w art. 18, gwarantującym rodzinie ochronę i opiekę Rzeczypospolitej Polskiej oraz w art. 71 ust. 1, nakazującym państwu prowadzenie polityki społecznej i gospodarczej uwzględniającej dobro rodziny. Zasada ta musi być przestrzegana także w sferze przepisów regulujących obowiązki podatkowe (por. *wyrok z 7*

czerwca 1999 r., K. 18/98, OTK ZU Nr 5/1999, poz. 95, s. 488). Jednakże regulacja przewidziana w zakwestionowanym przepisie, nawet w zakresie dotyczącym małżonka wspólnika, nie prowadzi do naruszenia konstytucyjnego nakazu ochrony wartości, jaką stanowi rodzina i jej dobro.

6. Z uwagi na to, że skarżący powołali się na naruszenie przepisu będącego podstawą przysługującej im wolności pracy, Trybunał Konstytucyjny uznał za dopuszczalne rozpatrzenie sformułowanego w skardze konstytucyjnej zarzutu dotyczącego wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP zasady równości.

Oceniając zasadność tego zarzutu odwołać należy się do utrwalonego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego rozumienia zasady równości, sprowadzającego się do formuły “równych należy traktować równo, a podobnych – podobnie” (zob. np. *wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 16 grudnia 1997 r., K. 8/97, OTK ZU Nr 5-6/1998, poz. 70, 12 maja 1998 r., U. 17/97, OTK ZU Nr 3/1998, poz. 34, 23 czerwca 1999 r., K. 30/98, OTK ZU Nr 5/1999, poz. 101, 6 lipca 1999 r., P. 2/99, OTK ZU Nr 5/1999, poz. 103, 21 września 1999 r., K. 6/98, OTK ZU Nr 6/1999, poz. 117, 20 grudnia 1999 r., K. 4/99, OTK ZU Nr 7/1999, poz. 165*). Powstaje więc pytanie, czy podatnik lub jego współmałżonek świadczący pracę we wskazanych w skardze konstytucyjnej warunkach na rzecz spółki cywilnej są istotnie w podobnej sytuacji prawnej co świadczące pracę na rzecz takiej spółki osoby trzecie, jak również czy taki wspólnik jest w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnej jak pozostali wspólnicy.

W świetle konstrukcji przyjętej w art. 1 i art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odpowiedź jest jednoznaczna. Nie ma tu miejsca tożsamość lub podobieństwo sytuacji prawnopodatkowej wspólnika (jego małżonka) i osoby trzeciej świadczącej pracę na rzecz spółki cywilnej. Wynika to z założenia, zgodnie z którym dochody z udziału w spółce nie będącej osobą prawną opodatkowuje się osobno dla każdego wspólnika w stosunku do jego udziału. Wspólnik, wykonujący pracę na rzecz spółki cywilnej, działa więc w sensie podatkowym bezpośrednio w celu osiągnięcia własnego przychodu. Inaczej jest w przypadku osób trzecich. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego w tym konkretnym przypadku zasada równości wymaga konsekwentnego stosowania do przychodów ze wszystkich źródeł założenia, zgodnie z którym wartość pracy własnej podatnika nie stanowi kosztu uzyskania przychodu.

Zarzut naruszenia zasady równości wobec prawa przez zróżnicowanie sytuacji prawnej wspólników także nie jest zasadny. Kwestionowany przepis adresowany jest bowiem do wszystkich wspólników, wszyscy wspólnicy opodatkowani są według tej samej reguły. Ustawodawca traktuje zatem jednakowo wszystkie osoby znajdujące się w określonej sytuacji prawnej i faktycznej. To, że w praktyce kwestionowana regulacja ma zastosowanie tylko wobec niektórych wspólników spółki cywilnej, nie zmienia założenia, iż danemu przepisowi w równym stopniu podlegają wszyscy jego adresaci.

Skarżący dopatrują się w art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych także nierównego traktowania podmiotów gospodarczych, wskazując na korzystniejszą sytuację spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego porównanie spółki cywilnej ze spółką z ograniczoną odpowiedzialnością nie znajduje uzasadnienia na płaszczyźnie zasady równości. Nie można bowiem wskazać żadnej cechy istotnej, która charakteryzowałaby obydwa podmioty. Status prawny spółki cywilnej (art. 860 i nast. kc) i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 158 i nast. kh), także w zakresie prawa podatkowego, jest odmienny. Różne traktowanie tych podmiotów wynika z powszechnie przyjętego podziału spółek na wyposażone i niewyposażone w osobowość prawną. Będąc osobą prawną spółka z ograniczoną odpowiedzialnością podlega przepisom podatkowym dotyczącym osób prawnych.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.