

Marta Piotrowska

Czy opłaty za udział w egzaminie konkursowym na aplikację, wpis na listę aplikantów, roczne za aplikację, składki członkowskie, egzamin zawodowy, wpis na listę adwokatów i radców prawnych stanowią koszty uzyskania przychodu?

Palestra 58/3-4(663-664), 293-298

2013

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Głos aplikanta

Marta Piotrowska

CZY OPŁATY ZA UDZIAŁ W EGZAMINIE KONKURSOWYM NA APLIKACJĘ, WPIS NA LISTĘ APLIKANTÓW, ROCZNE ZA APLIKACJĘ, SKŁADKI CZŁONKOWSKIE, EGZAMIN ZAWODOWY, WPIS NA LISTĘ ADWOKATÓW I RADCÓW PRAWNYCH STANOWIĄ KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODU?

Postawione w tytule pytanie niestety nadal pozostaje bez jednoznacznej odpowiedzi. Szkoda, bo kwestia dotyczy licznej grupy podatników, którzy musieli wyłożyć z własnej kieszeni niemałe kwoty, by uzyskać uprawnienia do wykonywania zawodów adwokata i radcy prawnego.

Praktyka w tym zakresie jest również niejednolita. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie uznał, że wydatki poniesione przed rozpoczęciem pozarolniczej działalności gospodarczej w celu uzyskania uprawnień do wykonywania zawodu adwokata, warunkujące w świetle Prawa o adwokaturze wykonywanie działalności gospodarczej w formie kancelarii adwokackiej, nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z tejże działalności. W uzasadnieniu decyzji podał, że skoro wydatki zostały poniesione przed rozpoczęciem prowadzenia działalności gospodarczej (część z nich w okresie, kiedy podatnik był związany stosunkiem pracy), to brak jest związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesieniem kosztów a uzyskiwaniem przychodów z działalności gospodarczej prowadzonej w późniejszym okresie¹. Z kolei Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, w odniesieniu do wydatków wiążących się z uzyskaniem uprawnień do wykonywania zawodu radcy prawnego, przyjął, że należy je uznać za koszty uzyskania przychodów².

¹ Por. stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie wyrażone w interpretacji indywidualnej z 19 lipca 2012 r., IPPB1/415-496/12-2/AM.

² Por. stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi wyrażone w interpretacji indywidualnej z 5 stycznia 2012 r., IPTPB1/415-227/11-2/ASZ.

Stany prawne i faktyczne stanowiące podstawę wydania powołanych interpretacji były identyczne. Wnioskodawcy w latach 2007–2011 odbywali aplikacje adwokacką i radcowską, których ukończenie stanowiło warunek wzięcia udziału w egzaminie zawodowym. Egzamin ten odbył się w terminie 14–17 czerwca 2011 r. Wnioskodawcy uzyskali wyniki pozytywne, co z kolei dało im prawo złożenia wniosków o wpis na listę adwokatów i radców prawnych. Właściwe miejscowo Rady podjęły uchwały o wpisie wnioskodawców na listy adwokatów i radców prawnych. Wraz ze złożeniem ślubowania wnioskodawcy uzyskali formalnie tytuły zawodowe adwokata i radcy prawnego, a tym samym możliwość wykonywania zawodu w formie kancelarii adwokata i radcy prawnego. W 2011 r. wnioskodawcy rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej w formie kancelarii. Działalność tę wnioskodawcy wykonują samodzielnie i jest to jedyna forma wykonywania przez nich zawodu. W jej ramach wnioskodawcy prowadzą księgowość na zasadach ogólnych (podatkowa księga przychodów i rozchodów).

WYDATKI

Poniesione przez wnioskodawców wydatki związane z uzyskaniem uprawnień zawodowych obejmowały następujące pozycje:

- opłaty za udział w egzaminie konkursowym na aplikacje adwokacką i radcowską,
- opłaty za wpis na listę aplikantów adwokackich i radcowskich,
- opłaty roczne za aplikacje adwokacką i radcowską,
- składki członkowskie z tytułu uczestnictwa w samorządzie,
- opłaty za egzamin zawodowy,
- opłaty za wpis na listę adwokatów i radców prawnych.

Większość z wymienionych wydatków została poniesiona przez wnioskodawców przed datą planowanego rozpoczęcia działalności.

Należy zaznaczyć, że choć wspomniane interpretacje znajdują zastosowanie jedynie w sprawach wnioskodawców, to różnicowanie sytuacji prawnej obywateli wobec identycznych stanów faktycznych i prawnych jest nieuprawnione z punktu widzenia art. 32 Konstytucji RP i wyrażonej w niej zasady równości wobec prawa i równego traktowania przez organy władzy publicznej.

Przechodząc do meritum – aby określony wydatek mógł być uznany za koszt uzyskania przychodów, winien spełniać, w myśl przepisu art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.), łącznie następujące warunki:

a. pozostawać w związku przyczynowym z przychodem lub źródłem przychodu i być poniesiony w celu osiągnięcia przychodu lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu,

b. nie znajdować się na liście kosztów nieuznawanych za koszt uzyskania przychodów, wymienionych w art. 23 ust. 1 ustawy od podatku dochodowym od osób fizycznych,

c. zostać faktycznie poniesiony i być właściwie udokumentowany.

Naczelny Sąd Administracyjny stoi na stanowisku, że dla uznania danego wydatku za koszt podatkowy niezbędne jest, aby wydatek ten miał związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, aby został faktycznie poniesiony, by nastąpił w celu uzyskania

przychodów, a ponadto by został należycie udokumentowany. Wszystkie te przesłanki muszą być spełnione łącznie³.

1. ZWIĄZEK O CHARAKTERZE PRZYCZYNOWO-SKUTKOWYM

Zgodnie z ogólną normą prawną zawartą w art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Zwrot „koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów” oznacza uzależnienie uznania danego wydatku za koszt podatkowy od istnienia pomiędzy tym wydatkiem a przychodem związku o charakterze przyczynowo-skutkowym albo też gospodarczym. Efektem istnienia tego związku jest osiągnięcie przychodu lub przewidywanie jego osiągnięcia⁴. Obowiązkiem podatnika, jako odnoszącego korzyść z faktu zaliczenia określonych wydatków w poczet kosztów uzyskania przychodów, jest wykazanie związku pomiędzy poniesieniem kosztu a uzyskaniem przychodu, zgodnie z dyspozycją powołanego art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Musi to być zatem taki wydatek, którego związek z prowadzoną działalnością nie budzi wątpliwości.

Zasadą jest, że koszty uzyskania przychodów należy przyporządkować do tego źródła przychodów, z którymi dane wydatki są związane. Oznacza to, że koszty uzyskania danego przychodu mogą pomniejszać tylko ten właśnie przychód. Należy zwrócić uwagę, że nie jest możliwe przyporządkowanie kosztów związanych z uzyskaniem uprawnień do wykonywania zawodów adwokata i radcy prawnego do konkretnych przychodów. Nie oznacza to jednak samo przez się, że koszty poniesione na ten cel nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. W doktrynie wskazuje się bowiem, że związek przyczynowo-skutkowy nie musi być wyraźny. W niektórych przypadkach nie można dopatrywać się związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy konkretnym wydatkiem a danym przychodem. Niekiedy na sprawę należy spojrzeć szerzej, pamiętając, że określone koszty ponoszone są w związku z samym faktem prowadzenia określonej działalności. Można by je nazwać kosztami funkcjonowania przedsiębiorcy. Nie są one ponoszone w związku z myślą o osiągnięciu konkretnego przychodu, lecz ich poniesienie zazwyczaj warunkuje w ogóle możliwość prowadzenia działalności, a więc także uzyskiwanie przychodów. Koszty tego rodzaju – mimo braku łatwo uchwytne go związku przyczynowego pomiędzy nimi a jakimkolwiek przychodem – z pewnością stanowią koszt uzyskania przychodu. Bez nich osiąganie przychodów w ogóle byłoby niemożliwe⁵. Do tego rodzaju kosztów należy zaliczyć wydatki związane z uzyskaniem uprawnień do wykonywania zawodów adwokata i radcy prawnego. Koszty te wiążą się bowiem z samym faktem podjęcia działalności w formie kancelarii, a bez ich poniesienia nie byłoby to możliwe.

Poszukiwanie związków między określonym wydatkiem a konkretnym przychodem

³ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 grudnia 2011 r., II FSK 1147/2010, LexPolonica nr 2818916.

⁴ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 grudnia 2011 r., II FSK 1147/2010, LexPolonica nr 2818916.

⁵ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, w komentarzu do art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Wolters Kluwer 2010.

jest niekiedy nieporozumieniem. Przykładowo, żaden organ podatkowy nie neguje, że wydatki na sprzętanie biura należą do kosztów uzyskania przychodów. A przecież nie sposób wykazać, że jakaś konkretna kwota osiągniętego przychodu została uzyskana na skutek posprzątania lokalu⁶.

Wobec powyższego nie znajdują przeciwskazań do uznania wydatków związanych z uzyskaniem uprawnień do wykonywania zawodów adwokata i radcy prawnego za koszt uzyskania przychodów. Należy je potraktować analogicznie do kosztów ponoszonych na podnoszenie kwalifikacji zawodowych, których również nie sposób powiązać z konkretnym przychodem. Wymowne w tym względzie jest stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, który przyjmuje, że podnoszenie kwalifikacji pracowniczych ma wpływ na osiąganie przez firmę przychodów i powinno być zakwalifikowane jako koszt uzyskania przychodu, choć taki wydatek trudno wiązać z konkretnym przychodem. Jest to koszt ogólny działalności firmy, podobnie jak płace pracowników i inne tego typu koszty funkcjonowania przedsiębiorstwa⁷.

2. CELOWOŚĆ PONIESIENIA KOSZTÓW

W orzecznictwie podkreśla się, że dany wydatek musi mieć charakter celowy. Ustawodawca wyraźnie powiązał koszty uzyskania przychodów z celem osiągnięcia przychodów. Cel ten musi być widoczny, a ponoszone koszty winny go bezpośrednio realizować lub co najmniej winny zakładać jego realizację w przyszłości. O tym, co jest celowe, potrzebne w prowadzonej działalności, decyduje podmiot prowadzący tę działalność, a nie organ podatkowy⁸. Natomiast do organów podatkowych należy weryfikacja decyzji podatnika.

Planowana przez podatników działalność w formie kancelarii adwokackiej i radcy prawnego może być prowadzona jedynie przez osobę posiadającą tytuł zawodowy adwokata czy radcy prawnego. Ustawowym warunkiem podjęcia działalności gospodarczej w formie kancelarii jest bowiem uprzednie uzyskanie tytułu zawodowego. W konsekwencji wszelkie przychody osiągnięte w ramach tejże działalności są bezpośrednio związane z uzyskanymi uprawnieniami zawodowymi. Bez nich bowiem niemożliwe byłoby w ogóle świadczenie usług w ramach kancelarii. Przesądza to o celowości tych wydatków.

3. KOSZTY NIEUZNANE ZA KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW, WYMIENIONE W ART. 23 UST. 1 USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Konstrukcja kosztów uzyskania przychodów oparta jest na swoistej klauzuli generalnej, która stanowi, że kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są

⁶ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17 marca 1999 r., III SA 5345/98, LEX nr 39460.

⁷ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie z 13 maja 1998 r., SA/Sz 1354/97, LexPolonica nr 340718.

⁸ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie z 13 maja 1998 r., SA/Sz 1354/97, LexPolonica nr 340718.

wszystkie koszty ponoszone w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkami taksatywnie wymienionych w art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 22 ust. 1 ustawy). Wydatki w postaci: opłaty za udział w egzaminie konkursowym na aplikację, opłaty za wpis na listę aplikantów, opłaty rocznej za aplikację, składki członkowskie z tytułu uczestnictwa w samorządzie, opłaty za egzamin zawodowy, opłaty za wpis na listę adwokatów i radców prawnych, nie zostały ujęte w katalogu wydatków nieuznawanych za koszt uzyskania przychodów, zawartym w treści art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

4. UDOKUMENTOWANIE WYDATKÓW

Trzeci wymóg wypełnia przykładowo udokumentowanie poniesienia wydatków za pomocą potwierdzeń wykonania przelewów. Niemniej jednak jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W razie wadliwości dowodu księgowego podatnik może wykazywać innymi dowodami, że poniósł określony wydatek⁹.

5. OKRES, W JAKIM MOGĄ BYĆ POTRĄCANE KOSZTY

Wątpliwości mogą pojawić się w odniesieniu do wydatków z lat wcześniejszych niż rok podatkowy, w którym osiągnięte zostaną przychody. Treść przepisu art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie wyklucza jednak możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych w innym roku podatkowym niż osiągnięte przychody. Stanowisko to doznaje wsparcia w orzecznictwie sądów administracyjnych. Naczelny Sąd Administracyjny stanął na stanowisku, że koszty uzyskania przychodów są potrącalne tylko w roku podatkowym, którego dotyczą. Jeśli zaś chodzi o koszty poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy, to są one potrącalne, jeśli dotyczą przychodów tego roku podatkowego¹⁰. Nie jest natomiast możliwe ich potrącenie w roku, w którym je poniesiono, jeśli rok ten nie jest jednocześnie rokiem, którego dotyczą. Koszty poniesione w latach poprzedzających, które są bezpośrednio związane z przychodami podatkowymi, są zatem potrącane w kosztach dopiero w roku podatkowym wystąpienia przychodu. Ponadto na mocy art. 22 ust. 6 w związku z ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnik prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów może, pod określonymi warunkami, potrącić koszty uzyskania przychodów poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy, ale nie odwrotnie¹¹.

Prezentowane stanowisko znalazło potwierdzenie również w piśmiennictwie. Zgodnie z wypowiedziami doktryny koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane

⁹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Szczecinie z 13 maja 1998 r., SA/Sz 1354/97, LexPolonica nr 340718.

¹⁰ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodek Zamiejscowy w Katowicach z 22 września 1997 r., I SA/Ka 354/96, LexPolonica nr 340386.

¹¹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 stycznia 1999 r., III SA 597/97, LEX nr 39456.

z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody. Jeśli podatnik miał uzasadnione prawo spodziewać się, że przychód w danym roku wystąpi (jest to wielce prawdopodobne), to koszt uzyskania przychodu może być potrącony w roku, w którym przychód ten powinien wystąpić¹².

Przytoczone wypowiedzi jednoznacznie wskazują możliwość kwalifikacji wydatków związanych z uzyskaniem uprawnień zawodowych warunkujących podjęcie działalności w formie kancelarii adwokata i radcy prawnego, poniesionych w latach wcześniejszych niż rozpoczęcie prowadzenia kancelarii, jako kosztów uzyskania przychodu. Koszty te powinny być zaksięgowane w podatkowej księdze przychodów i rozchodów w dacie rozpoczęcia prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej, niezależnie od przyjętego sposobu prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (metoda kasowa albo memoriałowa)¹³.

Niejednolita wykładnia przepisów być może poskutkuje w przyszłości wydaniem interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego. Zdecydowanie kwestia ta powinna stać się jej przedmiotem.

¹² Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz*, w komentarzu do art. 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

¹³ Por. stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie wyrażone w interpretacji indywidualnej z 21 czerwca 2010 r., nr IPPB1/415-387/10-2/MT, stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi wyrażone w interpretacji indywidualnej z 5 stycznia 2012 r., IPTPB1/415-227/11-2/ASZ.

Od redakcji

Artykuł został opublikowany również w dwumiesięczniku szczecińskich środowisk prawniczych „In Gremio” (2012, nr 6, s. 23–25), o czym Autorka poinformowała redakcję tuż przed wysłaniem tego zeszytu „Palestry” do druku. Z uwagi na poruszaną problematykę redakcja uznała, że opracowanie zasługuje na zaprezentowanie szerszemu odbiorcy.