

DORADZTWO PODATKOWE

11 (315)

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



W NUMERZE:

- **PODATKOWA TARCZA AMORTYZACYJNA A INFLACJA**
- **PODSTAWOWE REFLEKSJE O STANOWIENIU PRAWA PODATKOWEGO**
- **ODPRZEDAŻ I PRZENOSZENIE KOSZTÓW MEDIÓW – NIEKTÓRE PROBLEMY OPODATKOWANIA**



NR 11

LISTOPAD 2022

CENA 32,00 (w tym 8% VAT)

MIESIĘCZNIK

WERSJA PDF

ISSN 2249-7584

OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA PODATKOWA

Ogólnopolska Konferencja „Doradca Podatkowy obrońcą praw podatnika”	4
XX Ogólnopolska Konferencja Podatkowa z cyklu: „Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika”	5
prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic, dr Szymon Paweł Moś Podatek czy składka na ubezpieczenie zdrowotne?	6
prof. dr hab. Jolanta Iwin-Garzyńska Podatkowa tarcza amortyzacyjna a inflacja	10
dr hab. Aleksander Werner, prof. SGH, dr Jarosław Wierzbicki Rewolta podatkowa – społeczna perspektywa Polskiego Ładu	13
dr Katarzyna Feldo Polski Ład wsparciem dla uchodźców z Ukrainy	16
dr Andrzej Dmowski Opodatkowanie spółek holdingowych w Polsce	21
Aleksandra Jiménez Polski Ład – nowy mechanizm poboru zaliczek na podatek dochodowy jako przykład naruszenia zasady zaufania jednostki do państwa	25

ROZPRAWY I DYSSERTACJE

dr Przemysław Szymczyk, dr Waldemar Szymański Budżetowe skutki harmonizacji podatku od towarów i usług na przykładzie Polski	31
adw. dr Mariusz Charkiewicz Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego a określenie straty w podatkach dochodowych	59
Bartosz Gryziak, Marlena Syliwoniuk Ulga na robotyzację jako instrument wspierający transformację w kierunku Gospodarki 4.0 – polsko-włoska analiza porównawcza	63

ARTYKUŁY I STUDIA

Karolina Karaś Prawo do odliczenia podatku naliczonego przed momentem rejestracji jako podatnik VAT czynny	74
Maciej Kaszuba Zawarcie związku małżeńskiego w ostatnim dniu roku podatkowego a wspólne rozliczenie roczne z małżonkiem	76
Maciej Jendraszczyk Ustawa z dnia 7 października 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – wybrane zagadnienia dotyczące podatku dochodowego do osób prawnych (cz. 2)	78
Dawid Kurach O zasadzie rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika	82

Barbara Głowacka Stawka VAT na sprzęt medyczny przeznaczony dla ludzi, a wykorzystywany do innych zastosowań	83
Małgorzata Słomka Przejęcie części zakładu pracy na innego pracodawcę a przekazanie środków z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych	86
Konrad Skreczko Prawne aspekty funkcjonowania grupy spółek	88
Marek Zagórski Wewnątrzwspólnotowe nabycie wyrobów winiarskich – obowiązki podatnika	91
Katarzyna Wawrzonkiewicz Dostawa sprzętu komputerowego do placówek oświatowych	93

ANALIZY I OPINIE

prof. dr hab. Witold Modzelewski Podstawowe refleksje o stanowieniu prawa podatkowego	96
dr Joanna Kiszka Odprzedaż i przenoszenie kosztów mediów – niektóre problemy opodatkowania	97
Maciej Sobiech, Jacek Sobiech Podwyższenie kapitału zakładowego na gruncie Kodeksu spółek handlowych	104
Mariusz Kuśmierczyk Pojęcie problemów technicznych na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących doręczeń, obowiązujących przed nowelizacją	108

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Seniorzy w działaniach ZUS	111
Marek Zagórski Zwolnienie członka zarządu z odpowiedzialności za zapłacone składki na ubezpieczenia społeczne	113
Ustalenie podlegania obowiązkowemu ubezpieczeniu społecznemu rolników – wyrok Sądu Okręgowego Warszawa-Praga w Warszawie z dnia 22 września 2022 r. (VII U 1602/21)	116

DZIAŁ PUBLICYSTYCZNY

dr Dariusz Maciej Grabowski Maksymalne konsekwencje minimalnej płacy	119
--	-----

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Wyrok TSUE z dnia 17 listopada 2022 r. w sprawie C-607/20 GE Aircraft Engine Services Ltd v. The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs	121
--	-----

Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego a określenie straty w podatkach dochodowych

Limitation period for tax liability and determination of loss in income taxes

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego
w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X

Streszczenie

Artykuł jest poświęcony problematyce wpływu przedawnienia zobowiązania podatkowego na możliwość określenia przez organ podatkowy straty w podatkach dochodowych. Według autora nie można prowadzić postępowania w sprawie określenia straty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, określonego w art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹, za rok, w którym została ona poniesiona. Brak jest podstaw prawnych do przyjęcia, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 przywołanej ustawy może dotyczyć również straty podatkowej. Jest to także konsekwencją konieczności ścisłej wykładni powyższego przepisu, który stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, a nie przedawnienia określenia straty w podatku dochodowym.

Słowa kluczowe: przedawnienie zobowiązania podatkowego, przedawnienie określenia straty w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Abstract

The article is devoted to the issue of the effect of the statute of limitations of a tax liability on the possibility of the tax authority to determine a loss in income taxes. According to the author, a proceeding to determine a loss cannot be conducted after the expiry of the limitation period for a tax liability set out in Article 70 § 1 of the Income Tax Act for the year in which it was incurred. There is no legal basis for assuming that the suspension of the limitation period for a tax liability under Article 70 § 6 (1) of the Code of Civil Procedure may also apply to a tax loss. This is also a consequence of the need for a strict interpretation of Article 70 § 6 (1) of the Code of Civil Procedure, which is an exception to the general rule of the statute of limitations for tax liabilities, and not to the statute of limitations for the determination of an income tax loss.

Keywords: statute of limitations on tax liability, statute of limitations on determination of loss in personal income tax.

1. Artykuł jest poświęcony problematyce wpływu przedawnienia zobowiązania podatkowego na możliwość określenia przez organ podatkowy straty w podatkach dochodowych². Zagadnienie to często jest określane jako przedawnienie straty lub przedawnienie określenia straty, choć te pojęcia są oczywiście tylko skrótami myślowymi, gdyż takich konstrukcji prawnych nie ma w polskim prawie podatkowym. Celem artykułu jest zwrócenie uwagi na orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie tytułowego zagadnienia, ponieważ te rozstrzygnięcia stanowią zdaniem autora impuls do jak najszybszej interwencji ustawodawcy, tak aby rozwiać wątpliwości interpretacyjne, które pojawiły się w sferze problematyki przedawnienia określenia straty.

2. Zgodnie z art. 5 Ordynacji podatkowej zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Pań-

stwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, co wynika z art. 70 § 1 powyższej ustawy.

Z kolei zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, 22 i 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód. Zgodnie natomiast z art. 7 ust. 2 dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, 11i, 24a, 24b, 24ca, 24d i 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku po-

datkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest zatem dochód. Tylko zatem dochód, a nie strata generuje podatek i prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego. Nie oznacza to jednak, że wysokość straty pozostaje irrelevantna w odniesieniu do wysokości zobowiązania podatkowego. Otóż zgodnie z art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o wysokości straty ze źródła przychodów, poniesionej w roku podatkowym, podatnik może:

- 1) obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty, albo
- 2) obniżyć jednorazowo dochód uzyskany z tego źródła w jednym z najbliższych kolejno po sobie następujących 5 lat podatkowych o kwotę nieprzekraczającą 5 mln zł; nieodliczona kwota podlega rozliczeniu w pozostałych latach tego pięcioletniego okresu, z tym że kwota obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% wysokości tej straty.

Analiza powyższych regulacji nie budzi wątpliwości, że możliwość rozliczenia straty odnosi się do dochodów z późniejszych i jednocześnie odrębnych okresów rozliczeniowych w podatku dochodowym od osób prawnych. Taka konstrukcja już na wstępie analizy nasuwa wątpliwości dotyczące odliczania straty w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego za okres, do którego strata się odnosi, oraz za okresy późniejsze, w których nastąpiło odliczenie straty.

3. Wypowiadając się w kwestii terminu przedawnienia w przypadku odliczania straty w podatkach dochodowych, w jednym z wyroków Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) zajął stanowisko, że organy podatkowe mogą określić wysokość straty w takim terminie, w jakim są uprawnione do określenia zobowiązania w podatku dochodowym. Będzie to 5 lat po upływie roku kalendarzowego, w którym upłynął pięcioletni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego wysokość została określona z uwzględnieniem wartości odliczonej straty³. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest to, że decyzja określająca wysokość straty może zostać wydana tak długo, jak długo można weryfikować deklarację za rok, w którym strata ta została odliczona, czyli 10 lat (strata może być rozliczona w ciągu 5 następujących po sobie lat). Pogląd ten podziela w szczególności Leonard Etel⁴.

Odmienne stanowisko w kwestii wpływu przedawnienia zobowiązania podatkowego na możliwość określenia straty przez organ podatkowy zajął NSA w uchwale z dnia 29 września 2014 r.⁵, której sentencja nie odnosiła się co prawda do straty, ale do zobowiązania podatkowego. Z uzasadnienia tej uchwały wynika mianowicie, że nie można wydać decyzji określającej wysokość straty po przedawnieniu się zobowiązania podatkowego za rok, w którym wykazano stratę, czyli po upływie 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności podatku za rok wykazania straty.

Powyższe stanowisko znalazło poparcie w uchwale z dnia 6 listopada 2017 r.⁶, w której NSA wprost wskazał, że w świetle art. 24 w związku z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 września 2005 r., nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i

orzeczenie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona, jeżeli upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.

Konsekwencją uchwały NSA z dnia 6 listopada 2017 r. jest to, że do przedawnienia strat Sąd zastosował przepisy regulujące przedawnienie zobowiązań podatkowych, co oznacza, że pięcioletni termin przedawnienia straty powinien być liczony od końca roku, w którym strata została wykazana w zeznaniu. Jak zauważył L. Etel, taki sposób wykładni, dający się racjonalnie uzasadnić, nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach Ordynacji podatkowej. Nie ma tam bowiem uregulowań stanowiących podstawę do stosowania reguł dotyczących zobowiązań podatkowych do poniesionych strat⁷.

4. W dalszej analizie tytułowego problemu warto zwrócić uwagę na to, że przepisy regulujące zagadnienie przedawnienia są znacząco rozbudowane i oprócz wyznaczenia okresu przedawnienia (art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej) zawierają również wiele innych rozwiązań, w tym wprowadzają konstrukcję zawieszenia (art. 70 § 2, 6 i 7) i przerwania (art. 70 § 3 i 4) biegu terminu przedawnienia.

Zgodnie z art. 70 § 1 przywołanej ustawy zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W myśl natomiast postanowień art. 70 § 6 pkt 1 bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania.

Z kolei zgodnie z art. 70c Ordynacji podatkowej organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadamia podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia.

Nawet pobieżna analiza ww. regulacji prawnych prowadzi do jakże istotnego wniosku, a mianowicie, że przepisy te mają zastosowanie do zobowiązania podatkowego. Poza regulacją prawną pozostaje natomiast zagadnienie przedawnienia określenia wysokości straty.

Ten stan prawny został w pewnym sensie zmodyfikowany przez wspomnianą uchwałę NSA z dnia 6 listopada 2017 r. Z pełną świadomością można w tym przypadku rozważać modyfikację stanu prawnego ww. uchwałą, gdyż to uchwały tego Sądu są akademickim przykładem prawotwórstwa sądowego, co również znajduje potwierdzenie w nauce⁸. Trudno zaprzeczyć tej prawotwórczości, skoro zgodnie z art. 269 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁹, jeżeli jakkolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu NSA, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi.

Wniosek płynący z tezy uchwały NSA z dnia 6 listopada 2017 r. jest jednoznaczny, a mianowicie po upływie terminu zawartego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, czyli po 5 latach, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok podatkowy, w którym została ona poniesiona. Zauważyć jednak należy, że uchwała (zarówno jej teza, jak i uzasadnienie) zdecydowanie abstrahuje od kwestii zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w tym regulowanego w art. 70 § 6 pkt 1 wspomnianej ustawy. W tych kwestiach NSA w ogóle się nie wypowiadał.

Na szczególną uwagę zasługują słowa sędziego NSA Jacka Brolika, zawarte w zdaniu odrębnym do uchwały z dnia 6 listopada 2017 r., z którymi zdecydowanie należy się zgodzić. Otóż wskazał on, że: „Niezależnie od merytorycznej oceny treści Uchwały, należy niewątpliwie podzielić wynikające z niej intencje, żeby zagadnienie przedawnienia prawa do wydawania decyzji określającej wysokość straty było uregulowane jasno i precyzyjnie, a więc nie wymagało przeprowadzania skomplikowanej, mogącej przysparzać uzasadnionych trudności, wykładni prawa. Nie wydaje się jednak, aby w tym zakresie faktycznego uzupełniania i/lub weryfikowania prawa sąd administracyjny uprawniony i zobowiązany był – w systemie prawa stanowionego – działać za ustawodawcę”¹⁰.

5. Przedstawione powyżej stanowisko sędziego J. Brolika, zawarte w zdaniu odrębnym do uchwały NSA z dnia 6 listopada 2017 r., znalazło potwierdzenie w późniejszym orzecznictwie. Otóż w praktyce orzecniczej pojawił się problem zastosowania do przedawnienia określenia straty konstrukcji zawieszenia biegu terminu przedawnienia, o której stanowi art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej.

W wyrokach z dnia 22 stycznia 2019 r.¹¹ oraz z dnia 17 stycznia 2020 r.¹² NSA zajął stanowisko, że „[...] że choć nie wyrażono tego wprost w uzasadnieniu tej uchwały [tj. uchwały z dnia 6 listopada 2017 r. – przyp. M.C.] w istocie opowiedziano się w niej za zastosowaniem *analogii legis* przepisów dotyczących instytucji prawnej przedawnienia zobowiązania podatkowego do określenia wielkości straty za dany rok podatkowy. Nie można wobec tego stosować wybiórczo jedynie pojedynczych przepisów dotyczącej danej instytucji prawnej, z pominięciem innych, które ją współtworzą. Przyjąć więc należy, że w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa mają możliwość skutecznego określania zarówno wysokości zobowiązania podatkowego, jak również wysokości straty, o ile w jego trakcie podejmują czynności zmierzające do prawidłowego oznaczenia tych wielkości. Reasumując tę część rozważań stwierdzić należy, że przy rozpoznawaniu tego rodzaju spraw ewentualne zastosowanie może mieć również art. 70 § 6 pkt 1 O.p. [tj. Ordynacji podatkowej – przyp. red.], jak i 70c O.p.”¹³.

Moim zdaniem *analogia legis* wykorzystana w ww. uchwalę z dnia 6 listopada 2017 r. dotyczy tylko zastosowania do straty art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, czyli regulacji kształtującej zasadę, zgodnie z którą zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. W

żadnej części tej uchwały oraz jej uzasadnienia analogia ta nie obejmuje pozostałej części tego przepisu, lecz ogranicza się wyłącznie do § 1, co oznacza, że nie jest ona rozszerzana na całą konstrukcję przedawnienia uregulowaną w art. 70 i 70c przywołanej ustawy. Analogia ta nie obejmuje z pewnością art. 70 § 6 pkt 1, który to przepis, co należy podkreślić, wprowadza wyjątek od zasady przewidzianej w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Powyższe spostrzeżenia prowadzą do wniosku, że we wskazanych orzeczeniach NSA we własnym zakresie sięgnął po *analogię legis* i wywiódł, że do przedawnienia określenia straty w podatku dochodowym powinny mieć zastosowanie art. 70 i 70c, a nie tylko art. 70 § 1 wspomnianej ustawy, jak wynika to z uchwały z dnia 6 listopada 2017 r.

6. Analogia wykorzystana w powołanych wyrokach NSA, zezwalająca na zastosowanie art. 70 § 6 pkt 1, jak i art. 70c Ordynacji podatkowej do konstrukcji straty, narusza postanowienia art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹⁴, kreującego zasadę demokratycznego państwa prawnego, oraz związanego z nim art. 2a Ordynacji podatkowej, z którego wynika zasada rozstrzygania wątpliwości co do przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*).

W nauce prawa podatkowego przyjmuje się, że analogia jest dopuszczalna w prawie podatkowym. Jednakże prawo podatkowe nie powinno być tak interpretowane i stosowane, aby w drodze analogii wprowadzać rozwiązania na niekorzyść podatnika, w tym również prowadzące do zwiększania obowiązków podatkowych¹⁵.

Według Bogumiła Brzezińskiego zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika nie ma źródła w prawie pozytywnym, ale jest elementem kultury prawnej, dosyć silnie zakorzenionym w świadomości społecznej¹⁶. Należy jednak zgodzić się z Ryszardem Mastalskim, że stosowanie analogii na niekorzyść podatnika godzi w zasadę pewności i bezpieczeństwa prawnego¹⁷. Zasada zaufania obywatela do państwa i związana z nią zasada bezpieczeństwa prawnego jednostki są natomiast elementami klauzuli państwa prawnego wynikającej z art. 2 Konstytucji RP. Można zatem wskazać na konstytucyjną normę prawną wyznaczającą zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika. Ponadto zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika jest konsekwencją przyjęcia ogólnej zasady *in dubio pro tributario*, która wynika z art. 2a Ordynacji podatkowej. Niedopuszczalna jest zatem analogia w prawie podatkowym na niekorzyść podatnika (której skutkiem miałyby być nałożenie na podatnika obowiązku podatkowego, zawężenie reguł gwarancyjnych lub osłabienie ochrony praw i wolności obywateli), z czym mamy niewątpliwie do czynienia w przypadku zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej do konstrukcji przedawnienia określenia straty w podatku dochodowym. Ograniczenie to wynika ponadto z zasady wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązku podatkowego oraz z zasady poprawnej legislacji.

Według Mariusza Popławskiego zasada rozstrzygania wątpliwości co do przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika ma na celu zwiększenie jego ochrony, zwłaszcza w sytuacji wprowadzania przepisów podatkowych, których jakość legislacyjna budzi zastrzeżenia. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji związanych z obowiązki-

waniem wadliwych przepisów. Ustawodawca powinien dochować należytej staranności przy tworzeniu wszystkich przepisów, a szczególnie tych, które dotyczą sfery praw i obowiązków, a do tych należy zaliczyć normy prawa podatkowego. Jeśli więc wprowadzono przepis wadliwy z uwagi np. na brak jego przejrzystości czy też nielogiczność lub niespójność itd., to podatnik nie powinien z tego tytułu ponosić negatywnych konsekwencji. Realizacji tego celu ma służyć zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika¹⁸.

Zauważyć wreszcie należy, że stan prawny, w którym ustawodawca nie unormował kwestii przedawnienia określania straty w podatkach dochodowych, obowiązuje już od wielu lat. Jeżeli zatem ustawodawca nie jest zainteresowany od początku obowiązywania Ordynacji podatkowej uregulowaniem tego zagadnienia, a NSA w 2017 r., czyli już 5 lat temu, poprzez analogię wprowadził do konstrukcji straty zastosowanie reguły przedawnienia przewidzianej wyłącznie w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, to nie jest rzeczą sądu administracyjnego zastępowanie ustawodawcy i dokonywanie ekwilibrystycznych zabiegów quasi-prawotwórczych, korygujących ustawodawcę oraz uchwałę składu siedmiu sędziów NSA, tym bardziej że wiąże się z tym odebranie prawa do przedawnienia na zasadach określonych w powyższym przepisie, wprowadzonych uchwałą z dnia 6 listopada 2017 r. Te kwestie należy pozostawić – jak zasadnie wskazał sędzia NSA J. Brolik – ustawodawcy, który najwyraźniej nie zapoznał się jeszcze z treścią uzasadnienia wspomnianej uchwały.

7. Podsumowując, należy dojść do wniosku, że nie można prowadzić postępowania w sprawie określenia straty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, określonego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, za rok, w którym została ona poniesiona. Brak jest podstaw prawnych do przyjęcia, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 70 § 6 pkt 1 tej ustawy może dotyczyć również straty podatkowej. Jest to również konsekwencją konieczności ścisłej wykładni powyższego przepisu, który stanowi wyjątek od ogólnej zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych, a nie przedawnienia określenia straty w podatku dochodowym.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ² Dalsze rozważania będą prowadzone na przykładzie podatku dochodowego od osób prawnych uregulowanego ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.).
- ³ Wyrok z dnia 23 lipca 2015 r., II FSK 1227/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/373A742B10>, dostęp: 5.11.2022.
- ⁴ Zob. L. Etel, komentarz do art. 70, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, L. Etel (red.), Warszawa 2022, s. 798.
- ⁵ II FPS 4/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/19C9F1EF14>, dostęp: 5.11.2022.
- ⁶ II FPS 3/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C300010100>, dostęp: 5.11.2022.
- ⁷ Zob. L. Etel, dz. cyt., s. 798.

- ⁸ Zob. np. A. Gomułowicz, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego*, w: *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, S. Pikulski (red.), Olsztyn 2004, s. 176; tenże, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008; tenże, *Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa*, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 226 i nast.; D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010.
- ⁹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.
- ¹⁰ Uchwała NSA z dnia 6 listopada 2017 r., II FPS 3/17, dok. cyt.
- ¹¹ II FSK 3176/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C3FEA3EBB>, dostęp: 5.11.2022.
- ¹² II FSK 797/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/991AE90EAE>, dostęp: 5.11.2022; II FSK 858/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E84495D192>, dostęp: 5.11.2022.
- ¹³ Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2020 r., II FSK 858/18, dok. cyt.
- ¹⁴ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ¹⁵ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 148; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 541.
- ¹⁶ B. Brzeziński, dz. cyt., s. 541.
- ¹⁷ R. Mastalski, dz. cyt., s. 148.
- ¹⁸ Zob. M. Popławski, komentarz do art. 2a, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, L. Etel (red.), Warszawa 2022, s. 84 i nast.

Bibliografia

Literatura

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Dąbek D., *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010.
- Etel L., komentarz do art. 70, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, L. Etel (red.), Warszawa 2022, s. 798.
- Gomułowicz A., *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008.
- Gomułowicz A., *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego*, w: *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, S. Pikulski (red.), Olsztyn 2004.
- Gomułowicz A., *Prawotwórstwo sądowe jako źródło prawa*, w: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Popławski M., komentarz do art. 2a, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk*, L. Etel (red.), Warszawa 2022.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.

Orzecznictwo

- Uchwała NSA z dnia 6 listopada 2017 r., II FPS 3/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C300010100>, dostęp: 5.11.2022.
- Uchwała NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/19C9F1EF14>, dostęp: 5.11.2022.
- Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2020 r., II FSK 797/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/991AE90EAE>, dostęp: 5.11.2022.
- Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2020 r., II FSK 858/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E84495D192>, dostęp: 5.11.2022.
- Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2019 r., II FSK 3176/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3C3FEA3EBB>, dostęp: 5.11.2022.
- Wyrok NSA z dnia 23 lipca 2015 r., II FSK 1227/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/373A742B10>, dostęp: 5.11.2022.