

---

# MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

---

J. ZAWIEJSKA-RATAJ, A. PODSIADŁY \*

---

## SPIS TREŚCI

---

1. Wprowadzenie .....	166
2. Pojęcie zobowiązania podatkowego i straty na gruncie podatków dochodowych.....	168
2. 1. Zobowiązanie podatkowe jako następstwo obowiązku podatkowego .....	168
2. 2. Strata podatkowa jako pojęcie przeciwstawne do dochodu .....	169
3. Przedawnienie zobowiązania podatkowego a upływ terminu przedawnienia .....	170
4. Koncepcje dotyczące terminu, w którym możliwe jest wydanie decyzji określającej stratę ..	172
4. 1. Możliwość wydania decyzji określającej stratę do upływu terminu przedawnienia dla roku, w którym została rozliczona (odliczona) .....	172
4. 2. Brak możliwości prowadzenia postępowania podatkowego i orzekania o wysokości straty w sytuacji, gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.....	173
4. 3. Pytanie prawne oraz uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17.....	174
4. 4. Zdanie odrębne do uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17.....	178
5. Podsumowanie .....	179

---

\* J. Zawiejska-Rataj – Deloitte Doradztwo Podatkowe, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, e- mail: [jzawiejska@deloittece.com](mailto:jzawiejska@deloittece.com)

A. Podsiadły – Deloitte Doradztwo Podatkowe, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, e- mail: [apodsiadly@deloittece.com](mailto:apodsiadly@deloittece.com)

## WPROWADZENIE

---

W ramach polskiego systemu prawa podatkowego w większości przypadków obowiązek podatkowy nie powstaje w wyniku postępowania jurysdykcyjnego przed organami podatkowymi, lecz z mocy prawa – stąd organy podatkowe rozstrzygają sprawy w sposób władczy zasadniczo dopiero wtedy, gdy podmioty zobowiązane nie dopełniły lub nieprawidłowo spełniły ciężące na nich obowiązki dotyczące konkretyzacji zobowiązań podatkowych<sup>1</sup>. W obecnym stanie prawnym głównym celem postępowania podatkowego, jest zapewnienie właściwego wykonania wynikających z materialnego prawa podatkowego obowiązków<sup>2</sup>.

W tym kontekście podstawową formą konkretyzacji obowiązku podatkowego jest zobowiązanie podatkowe - rozumiane jako, wynikające z obowiązku podatkowego, zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego<sup>3</sup>. Zasadniczym celem postępowania podatkowego jest stwierdzenie, czy na podatniku ciążył obowiązek podatkowy oraz czy w związku z nim – złożył on deklarację oraz zapłacił podatek – co w przypadku odpowiedzi negatywnej prowadzić będzie do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji<sup>4</sup>.

Należy mieć przy tym na uwadze, że po upływie określonego czasu ustawodawca przewiduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego łącznie z odsetkami za zwłokę,

---

<sup>1</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, 4.2. *Postępowanie wstępne*. [w:] *Podatki i prawo podatkowe* [online]. Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, 2018-05-31 12:07 [dostęp: 2018-06-10 07:55]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/monograph/369301384/252>

<sup>2</sup> D. Strzelec, Rozdział I *Zagadnienia ogólne*. [w:] *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym* [online]. LEX, 2018-05-31 12:11 [dostęp: 2018-06-10 07:56]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/monograph/369361729/5>

<sup>3</sup> M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 5*. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. X [online]. Wolters Kluwer Polska, 2018-05-31 21:05 [dostęp: 2018-06-10 08:03]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546905/541932>

<sup>4</sup> Por. art. 21 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, dalej: Ordynacja podatkowa).

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

choćby nie było ono zapłacone – formułując instytucję przedawnienia<sup>5</sup>. Jednocześnie, wystąpienie przedawnienia ustawodawca określa jako szczególną przesłankę bezprzedmiotowości postępowania podatkowego skutkującą jego umorzeniem<sup>6</sup>. Problematyka zaprezentowana w niniejszym opracowaniu dotyczy jednak specyficznej sytuacji, gdy na gruncie podatków dochodowych w danym okresie rozliczeniowym nie powstaje zobowiązanie podatkowe - brak jest dochodu do opodatkowania- lecz strata – czyli sytuacja, w której koszty uzyskania przychodów przewyższają sumę przychodów<sup>7</sup>. Nie budzi wątpliwości na gruncie literalnego brzmienia obowiązujących przepisów, że w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego za dany okres postępowanie podatkowe, które jego dotyczy powinno zostać umorzone jako bezprzedmiotowe. Tak istotne problemy na gruncie zarówno orzecznictwa jak i doktryny budzi sytuacja upływu terminu przedawnienia dla okresu, w którym wystąpiła strata podatkowa. Obok bowiem braku wyraźnego uregulowania przedawnienia prawa do wydania decyzji określającej stratę, wątpliwości w tym zakresie budzi wpływ możliwości odliczenia osiągniętej straty od dochodu w pięciu kolejnych latach od jej poniesienia<sup>8</sup>.

Na gruncie przytoczonego stanu wykształciły się dwa główne stanowiska, otóż: (1) że decyzja określająca stratę może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została rozliczona (odliczona) oraz (2) że 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, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.

Problem możliwości prowadzenia postępowania w określonej sytuacji jest o tyle doniosły, że oba wskazane wyżej stanowiska znajdują potwierdzenie w orzecznictwie

---

<sup>5</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 70.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 08:00]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759940/557380>

<sup>6</sup> Por. art. 201 § 1 Ordynacji podatkowej.

<sup>7</sup> Za: art. 7 ust. 2 ustawy z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1036, dalej: podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem dochodowym ).

<sup>8</sup> Jak [w:] art. 7 ust. 5 ustawy o podatku dochodowego od osób prawnych.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

sądów administracyjnych, a w sprawie dwukrotnie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w formie uchwały<sup>9</sup>.

Mając na uwadze powyższe, w niniejszym opracowaniu, autorzy przytaczają definicyjne podstawy rozbieżności w orzecznictwie, uzasadnienie formułowane dla obu powyższych stanowisk oraz podejmują się próby oceny wpływu Uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17 na zagadnienie przedawnienia możliwości orzekania o stracie w przyszłości.

## POJĘCIE ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO I STRATY NA GRUNCIE PODATKÓW DOCHODOWYCH

---

Dla uzasadnienia obu stanowisk dotyczących możliwości orzekania o stracie poniesionej w roku, dla którego termin przedawnienia zobowiązania już upłynął, istotne jest zdefiniowanie pojęcia straty, w szczególności w stosunku do pojęcia zobowiązania podatkowego. Kluczowy bowiem dla obu teorii jest stosunek między tymi pojęciami oraz ich wzajemne powiązanie w kontekście zadań postawionych przed organem podatkowym w ramach postępowania podatkowego.

### **2. 1. Zobowiązanie podatkowe jako następstwo obowiązku podatkowego**

Definicja zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej stanowi o jego następczym charakterze w stosunku do obowiązku podatkowego. Dla powstania zobowiązania podatkowego konieczne jest bowiem, aby na podatniku ciążył obowiązek podatkowy. Zobowiązanie podatkowe to forma konkretyzacji zindywidualizowanego obowiązku podatkowego. Obowiązek podatkowy postrzegany jest więc jako poprzednik

---

<sup>9</sup> Pośrednio problem ten znalazł odzwierciedlenie w Uchwale całej izby Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 września 2014 r., sygn. II FPS 4/13, bezpośrednio natomiast w Uchwale 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17 zwanej dalej Uchwałą..

zobowiązania podatkowego a jego istnienie jest warunkiem powstania zobowiązania podatkowego<sup>10</sup>.

W uproszczeniu, na gruncie powyższych rozważań podsumować można, że co do zasady uzyskanie dochodu w trakcie roku podatkowego skutkuje na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych powstaniem obowiązku podatkowego. O tym, czy przekształci się on w zobowiązanie podatkowe, przesądzić można z końcem roku, w którym ten dochód powstał. Bowiern pomiędzy dniem, w którym nastąpiło uzyskanie dochodu, a końcem tego roku, może zaistnieć zdarzenie m.in. uprawniające do ulg czy zwolnień podatkowych, bądź odliczenie od dochodu poniesionej w poprzednich latach straty, w wyniku czego obowiązek podatkowy nie przekształci się w zobowiązanie podatkowe<sup>11</sup>.

W oparciu o powyższe formułuje się w orzecznictwie sądów administracyjnych tezę, że: obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych to nie tylko poprzednik zobowiązania podatkowego, lecz także poprzednik obowiązku wykazania dochodu zwolnionego od podatku, jak i obowiązku wykazania straty podatkowej<sup>12</sup>.

## 2. 2. Strata podatkowa jako pojęcie przeciwstawne do dochodu

W podatku dochodowym od osób prawnych dochodem jest suma dochodów osiągniętych z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów, przy czym dochód dla każdego z tych źródeł wyliczany jest odrębnie jako różnica między przychodami z danego źródła i przypisanego do tego źródła kosztami uzyskania przychodu<sup>13</sup>. Przeciwnieństwem jest natomiast strata, która powstaje w

---

<sup>10</sup> M. Niezgódka-Medek, *Komentarz do art. 5.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. X* [online]. Wolters Kluwer Polska, 2018-05-31 21:05 [dostęp: 2018-06-10 08:03]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587546905/541932>, glosa R. Mastalskiego do wyroku Sądu Najwyższego z 18 maja 2001 r., sygn. III RN 95/00, OSP 2002, nr 5, poz. 69.

<sup>11</sup> M. Popławski, *Komentarz do art. 5.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 08:03]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759798/557238>

<sup>12</sup> Por. Uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17.

<sup>13</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 7.* [w:] *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz, wyd. IX* [online]. Wolters Kluwer Polska, 2018-05-31 20:44 [dostęp: 2018-06-10 11:01]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587279172/558630>

## MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

przypadku, gdy różnica pomiędzy przychodami a kosztami jest ujemna powstaje w tym przypadku strata. Co istotne w dalszej części rozważań strata podatkowa nie jest zobowiązaniem podatkowym w rozumieniu art. 5 Ordynacji podatkowej<sup>14</sup>.

Co do zasady, stratę rozliczyć (odliczyć od dochodu) można w ciągu 5 kolejnych lat podatkowych, z tym, że w wysokości nie większej niż 50% poniesionej straty w danym roku podatkowym. Nie jest zabronione odliczanie strat poniesionych w kilku latach poprzedzających dany rok podatkowy. Aby jednak stratę odliczyć, podatnik musi uzyskać w danym roku podatkowym dochód. Mimo, iż przepis nie precyzuje, jak odliczać stratę, przy obliczeniu zaliczek w roku podatkowym należy przyjąć, że odlicza się ją podobnie jak przy obliczaniu podatku<sup>15</sup>.

### PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO A UPŁYW TERMINU PRZEDAWNIEŃ

---

Zgodnie z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Upływ okresu przedawnienia ma ten skutek, że z mocy prawa przestaje istnieć stosunek zobowiązaniowy pomiędzy podatnikiem i wierzycielem podatkowym. Wierzyciel nie ma, w przypadku przedawnienia, żadnych podstaw do egzekwowania zobowiązania podatkowego. Zdaniem doktryny, nawet gdyby podatnik dobrowolnie spełnił przedawnione zobowiązanie, prowadzić to będzie powstania nadpłaty, która podlega zwrotowi<sup>16</sup>.

Już na gruncie przedawnienia zobowiązania podatkowego pojawiły się istotne wątpliwości co do momentu, do którego może być prowadzone postępowanie

---

<sup>14</sup> M. Popławski, *Komentarz do art. 5.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 08:03]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759798/557238>

<sup>15</sup> P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 7.* [w:] *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, wyd. IX [online]. Wolters Kluwer Polska, 2018-05-31 20:44 [dostęp: 2018-06-10 11:01]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587279172/558630>

<sup>16</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 70* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 18:48]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759940/557380>

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

podatkowe, w szczególności, gdy przed terminem przedawnienia dokonano zapłaty podatku określonego w decyzji. W tym kontekście doktryna prezentowała stanowisko, iż: o ile podatnik zapłacił podatek wynikający z decyzji i odwołał się od niej, to organ odwoławczy musi rozpatrzyć odwołanie nawet wówczas, gdy w trakcie postępowania odwoławczego upłynął termin przedawnienia zobowiązania, a orzekając po upływie terminu odpowiadającego terminowi przedawnienia, nie może wydać decyzji określającej kwotę zobowiązania wyższej niż wynikająca z decyzji organu pierwszej instancji<sup>17</sup>.

Do powyższego problemu ustosunkowano się w uchwale Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 r. sygn. II FPS 4/13 w sentencji której sąd stwierdził, że „w świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1.09.2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej)”. Zgodnie z zapadłym orzeczeniem upływ terminu przedawnienia na etapie postępowania podatkowego w pierwszej instancji stanowi podstawę do umorzenia go w oparciu o art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, natomiast jeżeli upływ terminu przedawnienia nastąpi po wydaniu decyzji przez organ pierwszej instancji, od której złożono odwołanie, organ drugiej instancji rozpoznający sprawę powinien w każdym przypadku na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej uchylić decyzję i umorzyć postępowanie.

Omawiane orzeczenie jest niezwykle istotne dla dalszych rozważań, bowiem w uzasadnieniu ww. uchwały zrównano de facto pojęcie „upływu terminu przedawnienia” z pojęciem „przedawnienia”. Zdaniem L. Etela sąd przyjął takie rozumienie art. 208 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym umorzenie postępowania powoduje nie tylko

---

<sup>17</sup> L. Etel, *Komentarz do art. 70.* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany* [online]. System Informacji Prawnej LEX, 2018-05-31 20:59 [dostęp: 2018-06-10 18:48]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/commentary/587759940/557380>

przedawnienie zobowiązania (co nie może zdaniem tego autora nastąpić w stosunku do zobowiązania, które wygasło przez zapłatę), lecz także upływ terminu przedawnienia<sup>18</sup>.

## KONCEPCJE DOTYCZĄCE TERMINU, W KTÓRYM MOŻLIWE JEST WYDANIE DECYZJI OKREŚLAJĄCEJ STRATĘ

---

Powyższe rozważania podsumować należy wskazując, że pojęcie straty jest pojęciem odrębnym od zobowiązania podatkowego, przy czym w ramach Ordynacji podatkowej wprost uregulowano jedynie sytuację przedawnienia zobowiązania podatkowego. Mając przy tym na uwadze możliwość rozliczania straty przez okres maksymalnie 5 lat, tj. w okresach, które przedawnieniu ulegną później niż ten w którym poniesiono stratę – nie sposób uniknąć problemów ze stosowaniem przytoczonej regulacji w przypadku upływu terminu przedawnienia dla okresu, w którym wystąpiła strata podatkowa, a w związku z czym nie powstało zobowiązanie podatkowe. Stan ten doprowadził do wykształcenia się dwóch przeciwstawnych linii orzeczniczych w kwestii możliwości orzekania o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok dla którego upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

### **4. 1. Możliwość wydania decyzji określającej stratę do upływu terminu przedawnienia dla roku, w którym została rozliczona (odliczona)**

Na podstawie bezsprzecznego twierdzenia, że strata nie jest zobowiązaniem podatkowym w orzecznictwie wykształcił się pogląd zgodnie z którym nie może ona podlegać przedawnieniu, tak jak zobowiązania podatkowe<sup>19</sup>. Teza ta bez odpowiedzi

---

<sup>18</sup> Ibid. Acz należy zwrócić uwagę, że Autor krytykuje omawianą uchwałę wskazując np., że: „*Argumenty te nie wydają się przekonujące, ponieważ warunkiem umorzenia postępowania jest przedawnienie zobowiązania, a nie sam upływ terminu przedawnienia. Jeżeli przedawnienie nie nastąpiło, gdyż zobowiązanie wygasło poprzez jego zapłatę, to nie ma przesłanki materialnoprawnej umorzenia postępowania (skutek proceduralny)*”.

<sup>19</sup> Odwołać w tym miejscu należy się do zasady wykładni prawa zgodnie z którą jeżeli ustawodawca nadał określonym wyrażeniom swoiste znaczenie prawne, to należy je rozumieć właśnie w takim znaczeniu (tzw. dyrektywa języka prawnego - L. Morawski: Zasady wykładni prawa, Toruń 2006, s. 95).



pozostawia jednak pytanie – czy możliwość wydania decyzji określającej stratę jest ograniczona w czasie.

W wyroku z dnia z dnia 3 września 2013 r., sygn. II FSK 2208/12, Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że ograniczenie takie wynika wyłącznie z funkcji, jaką dla ustalenia prawnopodatkowego stanu faktycznego odgrywa wysokość straty poniesionej przez podatnika w latach poprzednich. Jednocześnie sąd stwierdził, że decyzja określająca stratę na podstawie art. 24 Ordynacji podatkowej może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została odliczona. Terminem wyznaczającym możliwość badania straty będzie zatem rok, w którym upłynął pięcioletni okres przedawnienia zobowiązania podatkowego, przy określeniu wysokości którego uwzględniona została wartość straty.

Co istotne, w zaprezentowanym powyżej stanowisku, Naczelny Sąd Administracyjny odwołał się zarówno do orzecznictwa sądów administracyjnych, jak i poglądów doktryny prawa podatkowego<sup>20</sup>.

#### **4. 2. Brak możliwości prowadzenia postępowania podatkowego i orzekania o wysokości straty w sytuacji, gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok**

Podkreślając, że powyższa koncepcja nie znajduje oparcia w literalnym brzmieniu przepisów Ordynacji podatkowej sądy administracyjne wykształciły odrębne stanowisko funkcjonujące równoległe<sup>21</sup>, obok zaprezentowanego powyżej. Funkcjonowanie odrębnej linii orzeczniczej zapoczątkowała omawiana już wcześniej Uchwała Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 r., II FPS 4/13, w której Sąd, pomimo iż bezpośrednio nie było to przedmiotem zapytania, wskazał, że:

---

<sup>20</sup> Wskazując na: L. Etel [w:] J. Brolik, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 313; B. Gruszczynski [w:] S. Babiarczyk, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 222; wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 maja 2010 r. sygn. II FSK 402/09 oraz z dnia 25 stycznia 2012 r. sygn. II FSK 1345/10, CBOSA

<sup>21</sup> Stanowisko tożsame z zaprezentowanym w punkcie 4.1.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

„Jeżeli jednak przyjąć, że upływ terminu przedawnienia skutkuje niemożnością kontynuowania postępowania, nawet gdy nie istnieje zobowiązanie podatkowe, to ten skutek procesowy mógłby również uniemożliwić kontynuowanie postępowania w sprawie określenia straty w podatku dochodowym po upływie terminu przedawnienia ewentualnego zobowiązania podatkowego za badany rok podatkowy. Termin przedawnienia można wówczas ustalić, przyjmując okres przedawnienia hipotetycznego zobowiązania podatkowego za czas, za jaki obliczana jest strata”.

Powyższe twierdzenie zapoczątkowało wydawanie orzeczeń, w których uznawano, że orzekanie o wysokości straty możliwe jest wyłącznie przed upływem terminu, o którym mowa w art. 70 Ordynacji podatkowej<sup>22</sup>.

**4. 3. Pytanie prawne oraz uchwała 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17**

Powyższy stan rozbieżności w doktrynie oraz orzecznictwie co do możliwości prowadzenia postępowania podatkowego i orzekania o wysokości straty w sytuacji, gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok doprowadził do przedstawienia przez skład orzekający Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego postanowieniem z dnia 17 maja 2017 r., sygn. II FSK 925/15 zagadnienia prawnego w trybie art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369): „Czy w świetle art. 24 w zw. z art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r., dopuszczalne jest prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości straty w podatku dochodowym od osób prawnych za rok

---

<sup>22</sup> Por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 listopada 2014 r., sygn. II FSK 513/13 i z 26 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 2922/14, gdzie wskazano: „Upływ terminu przedawnienia skutkuje niemożnością kontynuowania postępowania, nawet gdy nie istnieje zobowiązanie podatkowe. Ten skutek procesowy może również uniemożliwić kontynuowanie postępowania w sprawie określenia straty w podatku dochodowym po upływie terminu przedawnienia ewentualnego zobowiązania podatkowego za badany rok podatkowy. Termin przedawnienia można wówczas ustalić, przyjmując okres przedawnienia hipotetycznego zobowiązania podatkowego za czas, za jaki obliczana jest strata”.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

podatkowy, w którym została ona poniesiona, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok”.

Obok przywołania omawianej w niniejszym opracowaniu rozbieżności poglądów doktryny oraz orzecznictwa Sąd opowiedział się za brakiem możliwości prowadzenia postępowania podatkowego we wskazanej w pytaniu sytuacji. Przytoczył przy tym argumentację z cytowanej Uchwały Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 r., sygn. II FPS 4/13 a także wskazał na dodatkowe argumenty przemawiające za słusznością obranego stanowiska z perspektywy systemowej. Sąd wyjaśnił, że z upływem terminów przedawnienia wiążą się również skutki inne niż wygaśnięcie zobowiązania, w tym procesowe oraz dokumentacyjne. Sąd wyjaśnił, że: „teza o braku możliwości prowadzenia postępowania podatkowego w sprawie określenia wysokości straty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania za ten rok jest spójna z rozwiązaniami legislacyjnymi regulującymi okres przechowywania ksiąg podatkowych”, ponadto wskazał że uchylene decyzji „mimo istnienia przesłanek wznowienia czy nieważności nie może nastąpić, gdy wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby mieć miejsca z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70”.

Ostatecznie Sąd odwołał się także do prawomocnego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 5 marca 2015 r., sygn. I SA/Ol 46/15, gdzie wskazano, że:

„dokonując wykładni art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, nie można pominąć, zauważonego też przez Trybunał Konstytucyjny<sup>23</sup>, aspektu możliwości dowodzenia przez podatnika, że podatek z deklaracji jest podatkiem ustalonym prawidłowo. Prowadzenie postępowania podatkowego po upływie terminów przedawnienia zobowiązania może powodować po stronie podatnika znaczne trudności dowodowe, wynikające choćby z treści art. 88 § 1 Ordynacji podatkowej i niezachowania przez jego kontrahentów dokumentów potwierdzających dokonanie transakcji czy rozliczeń. Wbrew stanowisku zawartemu w uzasadnieniu pytania prawnego nie jest także

---

<sup>23</sup> Trybunał Konstytucyjny, zwany dalej TK.

obojętna przy wykładni art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej . treść art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej Obowiązek płacenia podatków, wynikający z art. 84 Konstytucji<sup>24</sup>, powoduje ograniczenie prawa własności. Chociaż zarówno doktryna prawa, jak i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dość szeroko ujmują swobodę ustawodawcy w sferze prawa daninowego, to nie powinno ulegać wątpliwości, że granicą tej swobody jest m.in. konieczność respektowania konstytucyjnych reguł ochrony praw majątkowych podatników (także ogółu tych praw, a więc majątku w rozumieniu cywilistycznym), a zdecydowanie wykraczają poza jej zakres rozwiązania sankcjonujące zapłatę podatków i innych należności publicznoprawnych pobranych nienależnie bądź też - równoznaczne z nimi w skutkach - pominięcia regulacyjne uniemożliwiające odzyskanie takich należności (wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU-A 2009, Nr 3, poz. 26)”

Poszerzony skład podzielił zdanie Sądu pytającego. W uzasadnieniu prawnym uchwały wskazał przy tym przede wszystkim, że poprzestanie na literalnym brzmieniu art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej nie czyni zadość zasadzie równości oraz powszechności opodatkowania.

Nie można bowiem różnicować zasad przedawnienia wyników rozliczeń podatkowych podatników w podatku dochodowym w zależności od tego, czy wystąpi zobowiązanie podatkowe, czy też dochód zwolniony będzie z podatku, bądź czy wystąpi się strata podatkowa. Takie rozróżnienie prowadziłoby do wykładni sprzecznej z Konstytucją, a zasadniczo z zasadą demokratycznego państwa prawa i wynikającą z niej zasadą równości i sprawiedliwości. Ostatecznie zdaniem sądu przyjęcie wykładni art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą przepis ten ma zastosowanie tylko do zobowiązań podatkowych, a nie do strat i innych dochodów zwolnionych z podatku, narusza zasadę pewności prawa i związaną z tym zasadę bezpieczeństwa prawnego.

Sąd poczynił przy tym jednak interesujący wywód dotyczący pojęcia straty w kontekście celów postępowania dowodowego prowadzonego w ramach postępowania podatkowego. Zdaniem Sądu, bezsprzecznie strata stanowi element stosunku prawnopodatkowego, który polega na tym, że jeśli koszty są większe od przychodu, to

---

<sup>24</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483) zwana dalej Konstytucją.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

powstaje obowiązek ustalenia straty, która z kolei tworzy uprawnienie do jej odliczenia od dochodu w latach następnych. Sąd słusznie zauważa przy tym, że nie można ustalać straty w oderwaniu od kosztów i przychodu (które są przedmiotem postępowania dowodowego). Rezultatem tych ustaleń może być przy tym zarówno strata, jak i dochód. Jeśli zatem mówimy o postępowaniu w sprawie podatku dochodowego, to mamy na myśli postępowanie w sprawie przychodów, kosztów i wzajemnej między nimi relacji.

Uprawnienie organów podatkowych do ustalenia dochodu danego roku podatkowego zdaniem Sądu może odbywać się z uwzględnieniem odliczeń z tytułu strat poniesionych przez podatnika w okresie poprzedzających pięciu lat podatkowych. Sąd twierdzi zatem, że: „składając zeznanie o wysokości dochodu osiągniętego w danym roku podatkowym, w którym pokryto straty poniesione w okresie wcześniejszym, podatnik musi się liczyć z tym, że kontrola i weryfikacja tego zeznania przez organ podatkowy rozciągać się będzie także na zdarzenia gospodarcze we wcześniejszych latach podatkowych, w których wystąpiła strata pokrywana dochodem danego roku podatkowego”.

W powyższym fragmencie Sąd, w pewnym sensie, skłania się zatem ku możliwości badania straty poniesionej w okresie dla którego upłynął okres przedawnienia, sugeruje jednak by czynić to w postępowaniach podatkowych prowadzonych za lata w których strata została rozliczona, a dla których nie upłynął jeszcze termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Powyższe uznać można o tyle za słuszne, że przy przyjęciu iż strata podatkowa podlegać będzie analogicznie tym samym zasadom przedawnienia co zobowiązanie podatkowe, badaniu poddany może zostać sposób jej rozliczenia. Wszak biorąc pod uwagę uwypuklony w zapytaniu aspekt systemowy - dokumenty źródłowe uzasadniające jej powstanie mogą już nie być dostępne do weryfikacji - z czego trudno wyciągać negatywne dla podatnika skutki.

Zaprezentowane rozważania doprowadziły do uznania przez Sąd w omawianej Uchwale, że: „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, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok”.

#### **4. 4. Zdanie odrębne do uchwały 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 listopada 2017 r., sygn. II FPS 3/17**

Od omawianej Uchwały Sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego J. Brolik złożył zdanie odrębne wskazując, że na gruncie obowiązującego stanu prawnego możliwa jest prawidłowa ocena przedawnienia bez faktycznej zmiany treści art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, która rozszerzałaby znaczenie pojęcia zobowiązania podatkowego - poprzez uwzględnienie w nim straty podatkowej. Jednocześnie, w zdaniu odrębnym podkreślono, że: „w przypadku straty, czy też wydania decyzji określającej wysokość straty (art. 24 Ordynacji podatkowej.), nie ma i nie będzie - z tytułu straty - płatności i terminu płatności podatku, od którego można by, tak jak w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, rozpocząć liczenie biegu terminu przedawnienia”.

Powyższe uwagi w zdaniu odrębnym J. Brolik czyni dzieląc intencję, żeby zagadnienie przedawnienia prawa do wydawania decyzji określającej wysokość straty było uregulowane jasno i precyzyjnie. Autor krytykuje jednak faktyczne uzupełnienie i/lub weryfikowanie prawa przez sąd administracyjny (działając za ustawodawcę), które, zdaniem autora, miało miejsce w omawianej Uchwale.

W zdaniu odrębnym autor odwołuje się zatem do wykładni językowej art. 70 Ordynacji podatkowej, uznając jej wynik za wystarczający do odtworzenia spójnej systemowo normy postępowania, podziela tym samym pogląd, zgodnie z którym decyzja określająca stratę może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została rozliczona (odliczona). Przedawnieniu podlegać może bowiem tylko zobowiązanie podatkowe.

W zdaniu odrębnym J. Brolik wskazuje przy tym na kilka merytorycznych wad podjętej Uchwały oraz wyjaśnia przede wszystkim, że regulacja prawna art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej nie odnosi się do „przedawnienia prawa do wydania decyzji”. Podkreśla ponadto, że analizowana uchwała w żadnym fragmencie nie wypowiada się w przedmiocie biegu terminu przedawnienia w przypadku postulowanego „wspólnego stosowania” art. 24 i art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Sam Autor jednak podkreśla, że

zagadnienia te nie były bezpośrednio przedmiotem pytania prawnego skierowanego do składu poszerzonego Naczelnego Sądu Administracyjnego, uważa jednak że bez ich rozpatrzenia nie można uznać kwestii przedawnienia za co najmniej dostatecznie wyjaśnioną.

## PODSUMOWANIE

---

Ostatecznie, nawet kształt podjętej Uchwały, ze sformułowanym wobec rozstrzygnięcia zdaniem odrębnym, stanowi odzwierciedlenie dyskusji trwającej w polskim orzecznictwie oraz doktrynie prezentującej dwa przeciwstawne stanowiska: (1) że decyzja określająca stratę może zostać wydana tak długo, jak długo możliwa jest weryfikacja deklaracji za rok podatkowy, w którym strata ta została rozliczona (odliczona) oraz (2) że 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, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.

Rozbieżność w poglądach orzecznictwa oraz doktryny na omawiane zagadnienie, znajdująca pewien wyraz nawet w podjętej Uchwale, która prowadzić powinna do ujednolicenia stanowiska w zakresie „przedawnienia straty” (por. zdanie odrębne Sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego J. Brolika) obrazuje jak trudno jest opowiedzieć się za słuszością jednej z przeciwstawnych koncepcji.

Pierwszej z nich nie sposób odmówić zgodności z literalnym brzmieniem art. 70 Ordynacji podatkowej, co przy postulowanym prymacie wykładni językowej na gruncie prawa podatkowego<sup>25</sup> może utrudniać krytykę tego podejścia i skłonienie się ku rozwiązaniu zawartemu w Uchwale.

---

<sup>25</sup> R. Mastalski, *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, *Palestra* 35/10(406), s. 27-35.

MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

Tym niemniej, skoro nawet tekst językowo jasny, można traktować jako wątpliwy, biorąc pod uwagę czynniki kontekstu pozajęzykowego<sup>26</sup> oraz skoro sens przepisów prawnych może zależeć nie tylko od kontekstu językowego, ale również od kontekstów systemowego i funkcjonalnego, które w wielu wypadkach ulegają dynamicznym zmianom należy pozytywnie ocenić dokonaną przez Naczelną Radę Administracyjną wykładnię obowiązujących przepisów zawartą w Uchwale. Ten bowiem, odwołując się do konstytucyjnych zasad wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa, tj. zasady równości i sprawiedliwości uznał, że nie można różnicować zasad przedawnienia wyników rozliczeń podatkowych podatników w podatku dochodowym w zależności od tego, czy wystąpi zobowiązanie podatkowe, czy też dochód zwolniony z podatku, czy strata podatkowa. Ta myśl doprowadziła wprost do wniosku, że przyjęcie wykładni art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą przepis ten ma zastosowanie tylko do zobowiązań podatkowych, a nie do strat i innych dochodów zwolnionych z podatku, narusza zasadę pewności prawa i związaną z tym zasadę bezpieczeństwa prawnego.

Sąd modyfikuje niekonstytucyjny wynik wykładni językowej stosując wykładnię systemową, tym samym poszukuje związków znaczeniowych przepisów prawa w dwóch płaszczyznach - zewnętrznej i wewnętrznej<sup>27</sup>. Główna teza omawianej Uchwały podziela wnioski uchwały Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 września 2014 r. sygn. II FPS 4/13. Skoro bowiem uznajemy, że nie można wydać decyzji wobec zobowiązania podatkowego, które wygasło poprzez zapłatę po upływie dla niego terminu przedawnienia (zobowiązanie to jako wygasłe przedawnieniu ulec nie może), to tożsame skutki wywieść należy dla tego samego okresu w przypadku wystąpienia w nim straty podatkowej. Dla skutku w postaci bezprzedmiotowości postępowania w konsekwencji oznaczającej konieczność jego umorzenia znamienne jest bowiem „upływ

---

<sup>26</sup> J. Wróblewski, *Pragmatyczna jasność języka*, PiP 1988, z. 4, s. 11 i nast., J. Brolik, *Wykładnia prawa podatkowego oraz jej determinanty* [online]. Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, 2014, nr 3. s. 54-75, 2018-06-01 22:48 [dostęp: 2018-06-11 15:52]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/publication/151195308>

<sup>27</sup> R. Mastalski, 4. *Wykładnia systemowa*. [w:] *Stosowanie prawa podatkowego* [online]. Oficyna, 2018-05-31 11:41 [dostęp: 2018-06-11 16:05]. Dostępny w Internecie: <https://sip.lex.pl/#/monograph/369183807/16>



MOŻLIWOŚĆ ORZEKANIA O WYSOKOŚCI STRATY W PODATKU  
DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH ZA ROK, DLA KTÓREGO  
UPŁYNAŁ TERMIN PRZEDAWNIEŃ ZOBOWIĄZANIA  
PODATKOWEGO

terminu przedawnienia” ewentualnego zobowiązania za ten okres, a nie literalne „przedawnienie” konkretnego zobowiązania.

Mając na uwadze powyższe, nie polemizując ze słusznie wskazanymi przez J. Brolika technicznymi aspektami podjętej Uchwały, należy – w szczególności w świetle pewności prawa i poszanowania praw podatników – wysoce pozytywnie ocenić sformułowaną przez Sąd tezę, że 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, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego za ten rok.

## SUMMARY

### **The ability to adjudicate on the amount of loss in corporate income tax incurred in the year for which the tax liability expired**

*(Resolution of the Supreme Administrative Court of November 6, 2017, reference number II FPS 3/17)*

Important doubts in both case law and doctrine are connected with the issue of expiration of the limitation period for the period in which the tax loss occurred, while it is not questionable on the basis of the literal wording of the applicable provisions that in the case of limitation of tax liability for a given period, the tax proceedings concerning it should be discontinued as irrelevant.

The authors cite the grounds and justification for two divergent positions regarding the aforementioned, i.e.:

- that the decision determining the loss can be issued as long as it is possible to verify the declaration for the tax year in which the loss was settled (deducted);
- that it is not permissible to conduct tax proceedings and adjudicate on the amount of loss in corporate income tax for the tax year in which it was incurred, when the tax liability for this year expired.

Bearing in mind the presented discrepancies, the Authors assess the impact of the Resolution of the Supreme Administrative Court in Warsaw (7 judges of the Supreme Administrative Court) of November 6, 2017, Ref. II FPS 3/17 on the issue of "limitation of the possibility to adjudicate on loss".

**Key words:** tax loss, loss examining, loss adjudication, determining decision, tax control, customs-fiscal control, tax proceedings,

**Słowa kluczowe:** strata podatkowa, badanie straty, określenie straty, decyzja określająca, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa, postępowanie podatkowe,