

**Wyrok z dnia 2 kwietnia 2003 r.**

**III RN 56/02**

**Podatnik nie może odliczyć od dochodu w danym roku podatkowym strat powstałych w okresie zwolnienia podatkowego w latach poprzednich (art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.).**

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 2 kwietnia 2003 r. sprawy ze skargi Bożeny i Janusza małżonków M. na decyzję Izby Skarbowej w G. z dnia 20 listopada 1998 r. [...] w przedmiocie określenia zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1995 r. oraz odsetek za zwłokę, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego - Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 13 czerwca 2001 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Gdańsku do ponownego rozpoznania.

### **U z a s a d n i e**

Wyrokiem z dnia 13 czerwca 2001 r. [...] Naczelnny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku po rozpoznaniu skargi Bożeny i Janusza małżonków M., uchylił decyzję Urzędu Skarbowego w T. z dnia 24 czerwca 1998 r. określającą stronie zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 1995 r., zaległość podatkową w tym podatku i odsetki za zwłokę w jego płatności oraz decyzję Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 20 listopada 1998 r., utrzymującą w mocy akt pierwszej instancji.

W uzasadnieniu wskazano, że podatnicy - prowadzący działalność gospodarczą - składając zeznanie podatkowe za 1995 r. pomniejszyli dochód o straty poniesione w poprzednich latach podatkowych, kiedy to dochód z prowadzonej przez nich

działalności objęty był okresowym zwolnieniem z opodatkowania podatkiem dochodowym na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 6 lutego 1989 r. w sprawie zwolnienia od podatku dochodowego dochodów z tytułu niektórych rodzajów działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 3, poz. 20 ze zm.). Naczelny Sąd Administracyjny dokonując innej niż organy skarbowe interpretacji art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.), stwierdził, że dopuszczalne było rozliczenie się podatnika ze straty poniesionej w danym roku podatkowym w sytuacji, gdy podatnik w tym roku uzyskał dochód wolny od podatku dochodowego. Zgodnie z tą wykładnią Sąd uznał, że skarżący zasadnie odliczył straty poniesione przed 1995 r. od dochodów (z tego źródła przychodów) uzyskanych w latach następnych (tj. w 1995 r.).

W rewizji nadzwyczajnej Minister Sprawiedliwości zarzucił powyższemu wyrokowi rażące naruszenie art. 22 ust. 2 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 191 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.). Sformułował wniosek o uchylenie zaskarżonego wyroku i oddalenie skargi.

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości zasada rozliczania strat zawarta w art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych polega na tym, że stratę ze źródła przychodów poniesioną w roku podatkowym pokrywa się z dochodu uzyskanego z tego źródła w najbliższych trzech latach podatkowych, przy czym nie można rozliczyć w ten sposób strat ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy oraz strat ze źródeł przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości takie odczytanie owej zasady, zgodne z jej literalnym brzmieniem, powinno stanowić podstawę do stwierdzenia, że podatnicy niezasadnie obniżyli dochód ze swojej działalności gospodarczej w 1995 roku pomniejszając go o straty z lat ubiegłych.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna zasługuje na uwzględnienie, gdyż zawarte w niej zarzuty są trafne i uzasadnione. Stan faktyczny sprawy ustalony w postępowaniu podatkowym nie był kwestionowany na żadnym etapie postępowania. Powodem rozbieżności w określeniu konsekwencji podatkowych okoliczności sprawy, była różna

wykładnia art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dokonana przez organy podatkowe oraz Naczelny Sąd Administracyjny, a na obecnym etapie postępowania, przez Ministra Sprawiedliwości. Przy czym w rewizji nadzwyczajnej podkreślono prawidłowość interpretacji organów podatkowych.

Zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stratę ze źródła przychodów poniesioną w roku podatkowym, z wyjątkiem straty ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, oraz strat ze źródeł przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego, pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego z tego źródła w najbliższych, kolejno po sobie następujących trzech latach podatkowych; w przypadku, gdy podatnik w tych latach opodatkowany jest w sposób określony w art. 30 ust. 1 pkt 6, odpowiednią część straty odlicza się od przychodu z tego samego źródła. Naczelny Sąd Administracyjny powołując się na znaczenie słowa „oraz” ustalone w słowniku poprawnej polszczyzny, jak również uwypuklając znaczenie „przecinka”, który został umieszczony po cyfrze „8”, wyinterpretował normę prawną, zgodnie z którą stratę ze źródła przychodów poniesioną w roku podatkowym, a także straty ze źródeł przychodów, z których dochody były wolne od podatku dochodowego, pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego z tego źródła w najbliższych, kolejno po sobie następujących latach podatkowych.

Nie sposób zgodzić się z taką interpretacją, zasadne jest natomiast stanowisko przedstawione w rewizji nadzwyczajnej, że zarówno wykładnia językowa jak i celowościowa przemawiają za odmiennymi wnioskami. Przepis art. 9 ust. 3 stanowi zdanie wielokrotnie złożone, gdzie zdanie składowe zawierające w sobie zasadę rozliczania strat, zostało przedzielone wypowiedzią wtrąconą, która stanowi o przypadkach odstępstw od tej reguły. Tak też co do zasady: stratę ze źródła przychodów poniesioną w roku podatkowym pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego z tego źródła w kolejnych trzech latach podatkowych. Wyjątkiem od zasady, czyli stratami, które nie podlegają takiemu rozliczeniu, są straty ze sprzedaży i praw majątkowych, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 oraz straty ze źródeł przychodów, z których dochody były wolne od podatku dochodowego. Tylko tak odczytana norma prawna jest zgodna z gramatycznym kształtem tego przepisu. Gdyby natomiast uznać, że zdaniem wtrąconym ustanawiającym wyjątek od zasady jest zdanie „z wyjątkiem straty ze sprzedaży rzeczy i praw majątkowych, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8”, to pomijając to zdanie, choćby przenosząc do osobnego zdania prostego,

uzyskalibyśmy przepis, który byłby sformułowany nieprawidłowo w sferze językowej, a mianowicie: „stratę ze źródła przychodów poniesioną w roku podatkowym oraz straty ze źródeł przychodów, z których dochody są wolne od podatku dochodowego, pokrywa się w równych częściach z dochodu uzyskanego z tego źródła w najbliższych, kolejno po sobie następujących trzech latach podatkowych; w przypadku, gdy podatnik w tych latach opodatkowany jest w sposób określony w art. 30 ust. 1 pkt 6, odpowiednią część straty odlicza się od przychodu z tego samego źródła”. Nie można przyjąć prawidłowości rozumowania, które doprowadziłoby do skonstruowania tak niegramatycznej wypowiedzi.

Jak podniesiono w rewizji nadzwyczajnej strata poniesiona w okresie zwolnienia podatkowego jest stratą ekonomiczną z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, a nie stratą w rozumieniu prawa podatkowego. W okresie zwolnienia podatnik nie miał obowiązku naliczania dochodu uzyskanego z prowadzonej działalności gospodarczej, ale także nie mógł naliczać strat z tego źródła przychodów. Skarżący nie miał zatem uprawnienia do odliczenia od dochodu uzyskanego z określonej działalności w 1995 r., strat powstałych w okresie zwolnienia podatkowego w latach poprzednich, gdy dochody uzyskane z tego źródła były zwolnione od podatku. Funkcją zwolnienia podatkowego nie jest przejęcie ryzyka gospodarczego podatnika przez Skarb Państwa, bowiem podatnik podejmowałby wówczas określoną działalność gospodarczą nie na własne ryzyko lecz na ryzyko Skarbu Państwa.

Sąd Najwyższy nie przychylił się do wniosku rewizji nadzwyczajnej obejmującej żądanie oddalenia skargi. Sąd Najwyższy uznał, że nie zostały dostatecznie i jednolicie w decyzjach obu instancji sprecyzowane lata, w których powstały straty odliczone następnie przez podatnika od dochodu osiągniętego w 1995 r. Kwestia ta wymaga wyjaśnienia w ponownym postępowaniu.

Mając powyższe na uwadze Sąd Najwyższy uznał, że rewizja nadzwyczajna Ministra Sprawiedliwości była zasadna i na podstawie art. 393<sup>13</sup> w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.)orzekł jak w sentencji.

=====