

mułowane przez autorytet, tak jak prawdy podane do wierzenia, może popełnić błąd orzeczniczy; dlatego odniesieniu się do autorytetu powinna towarzyszyć sędziemu własna ocena weryfikująca; sędzia, który pozostawia na uboczu własną docieklivość, a przy wyrokowaniu zapatrzony jest jedynie w autorytet, musi pamiętać, że opinia sformułowana przez autorytet nie zdejmuje z sędziego odpowiedzialności za treść wyroku; odpowiedzialne orzeczenie wiąże się z tym, że głos autorytetu sędzia poddaje własnemu krytycznemu osądowi; własny osąd wymaga siły woli i siły charakteru; autorytet mają bowiem z reguły osoby czy też gremia, których wiedza z zakresu prawa jest szczególnie, imponująca; kłopotliwe jest zatem jej zakwestionowanie.¹⁰

Przy orzekaniu przez sądy administracyjne w dotychczasowych sprawach dotyczących sposobu obliczenia odsetek w przypadku późniejszej korekty deklaracji VAT nie rozważano wpływu powołanych w niniejszej glosie orzeczeń TSUE. Tym samym, skład sędziów NSA orzekający w sprawie ze skargi kasacyjnej od głosowanego wyroku ma dobrą sposobność na spojrzenie na omawianą kwestię w nowym świetle.

W naszej ocenie przywołane powyżej argumenty pozwalają na stwierdzenie, że dotychczasowa praktyka sądów administracyjnych w omawianym temacie wymaga zmiany i w konsekwencji głosowany wyrok powinien zostać uchylony.

Co ważne na kompensacyjną funkcję odsetek od nieterminowych zwrotów środków należnych podatnikowi wskazuje zarówno bogate orzecnic-

two NSA¹¹ jak i Trybunału Konstytucyjnego¹². Korekta dokonana przez podatnika w stanie faktycznym będącym podstawą wydania głosowanego orzeczenia wynikała z chęci podatnika do częściowego zastosowania się do ustaleń organu podatkowego. Prawo do korekty zostało zawieszona na okres trwania kontroli podatkowej, a po zakończeniu czynności podjętych przez organ podatkowy, podatnik miał prawo (nie obowiązek) dokonać korekty rozliczeń zgodnie z ustaleniami organu podatkowego. W konsekwencji, można przyjąć, że w przypadku dokonanej przez podatnika korekty deklaracji nawet częściowo zgodnej z ustaleniami organu podatkowego, korekta ta zastępuje w tym zakresie decyzję organu podatkowego. Dlatego też, z uwagi na okoliczność, że dodatkowa korekta stanowi częściową implementację ustaleń organu podatkowego, brak jest w naszej ocenie wymogu liczenia terminu na dokonanie zwrotu VAT raz jeszcze od daty złożenia nowego, skorygowanego zeznania (uwzględniającego częściowo stanowisko organu podatkowego).

6. Powyższe argumenty potwierdzają, iż głosowany wyrok, jak i wyroki innych składów orzekających w analogicznych sprawach (mając na uwadze zjawisko wydłużających się kontroli zwrotu VAT) nie zasługują na aprobatę.

Patrząc w przyszłość, pożądanym byłoby, aby skład orzekający NSA w głosowanej sprawie świeżym okiem spojrział na kwestię sposobu liczenia oprocentowania będącą przedmiotem sporu w niniejszej sprawie.

Michał Goj, Michał Potyrała

¹⁰ A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2010, s. 195.

¹¹ Przykładowo: wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2015 r., sygn. akt I FSK 9/14: „Prawo do zwrotu nadpłaconego podatku, jak i oprocentowanie kwot, którymi nienależnie dysponował Skarb Państwa, za cały okres korzystania, jest prawem majątkowym podlegającym ochronie konstytucyjnej na podstawie art. 64 Konstytucji RP.”; wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2011 r., sygn. akt I FSK 481/11: „Nie do przyjęcia jest w związku z powyższym pogląd, że prawodawca podatkowy w ogóle nie przewidział normy nakazującej oprocentowanie zwrotu różnicy podatku dokonanego na skutek wyroku Trybunału Sprawiedliwości. Zamiast tego uznać należy, że norma ta

jest niejako założona przez polski system prawny i wobec tego wywieść ją w drodze analogii z ustawy (extra legem), tj. przez odpowiednie stosowanie do ww. należności art. 74 pkt 1 Ordynacji podatkowej (zarzut naruszenia tego przepisu nie jest tym samym zasadny). Stwierdzenie bowiem braku jakiegokolwiek regulacji dotyczącej odsetek od zwrotu różnicy podatku wynikającego z wyroku Trybunału Sprawiedliwości prowadziło do uchybienia konstytucyjnemu porządkowi wartości.”

¹² Przykładowo: wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08: „Odsetki od nienależnie pobranej od podatnika – podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą – kwoty podatku pełnią funkcję odszkodowania za bezprawne wyłączenie tej kwoty z obrotu.”

Commentary to the judgment of Regional Administrative Court in Gdańsk of 14 June 2016 (I SA/Gd 397/16) – the first day when interest accrues subsequent to a re-correction of the VAT declaration

The judgement refers to when the interest on a late refund of VAT starts to accrue if a taxpayer has corrected his VAT declaration, subsequent to the tax authority's inspection initiated to verify grounds for a VAT refund, and his correction does not increase the VAT refund sought. As the court held, a taxpayer who corrects his VAT declaration again in part (in accordance with the tax authorities' fin-

dings) – after the inspection operations are completed – loses his total recompense for the period of the review of the grounds for a VAT refund carried on to a given date. In the court's opinion, interest should be charged for the period from the second correction of the VAT declaration, not from the VAT declaration originally filed. The authors do not agree with the position presented by the Court.

PRZEGLĄD

ORZECZNICTWA PODATKOWEGO

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego
z dnia 25 kwietnia 2014 r.
(II FSK 4/13)

Skoro ustawodawca w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, nie określił żadnych reguł dotyczących korekty wartości należnego przychodu podatkowego w danym okresie rozliczeniowym, to nie ma również podstaw prawnych, aby przyjąć, że dla daty rozliczenia takiej korekty przychodu netto i w konsekwencji dla określenia momentu (daty) powstania obowiązku podatkowego istotne znaczenie mają okoliczności związane z wystawieniem faktury korygującej, która obniżałaby przychód. W rezultacie, bez względu na przyczynę wystawienia faktury korygującej, korekta wielkości przychodu powinna być rozliczona w okresie rozliczeniowym, w którym został już ujęty przychód należny, z uwzględnieniem zasad określających datę powstania przychodu.*

* wyrok opublikowany w Przeglądzie Orzecznictwa Podatkowego 2017, Z. 3, poz. 45.

GLOSA

1. Problematyka momentu ujęcia korekty przychodu

Głosowany wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego miał bardzo istotne znaczenie i wpływ na ówczesne stanowisko organów podatkowych oraz wojewódzkich sądów administracyjnych, względem

momentu dokonania korekty przychodów na podstawie wystawionej faktury korygującej.¹

¹ Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 lipca 2014r., sygn. I SA/Rz 419/14, <http://waliszewski-jelinski.pl/pl/aktualnosci/329-faktura-korygujaca-moment-dokonania-korekty-przychodu-cit> [dostęp: 18.03.2017 r.].

Problematyka momentu ujęcia faktury korygującej przychód w podatku dochodowym od osób prawnych, bo tego właśnie zagadnienia dotyczy ww. wyrok, była przez wiele lat przed jego wydaniem przedmiotem licznych interpretacji i orzeczeń. Stanowiska organów podatkowych oraz sądów administracyjnych były niejednokrotnie rozbieżne. Problem dotyczył momentu dokonywania korekty przychodów na podstawie faktur korygujących. Problem był o tyle istotny, że o ile w ustawie o podatku od towarów i usług² uregulowano moment ujęcia faktur korygujących, o tyle zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych³ jak i ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych⁴, występowała luka prawna w tym zakresie. Spowodowało to, że dochodziło do licznych konfliktów pomiędzy organami podatkowymi oraz podatnikami, ze względu na ich skrajnie odmienne stanowiska w tym zakresie.

Problem w przedmiotowej sprawie sprowadzał się do tego czy podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych powinni korygować przychody na bieżąco, w momencie wystawienia faktury korygującej, czy może wstecznie, w okresie w którym ujęto fakturę pierwotną. Wątpliwości wzbudzało także to czy na moment ujęcia faktury korygującej może mieć wpływ to z jakiego powodu dokonuje się korekty przychodu, gdyż korekty mogą być związane⁵:

– z błędem podatnika (np. co do ceny, ilości, stawki podatku, kwoty podatku, czy jakiegokolwiek innej pozycji) bądź

– z czynnikami innymi niż błąd podatnika (np. ze zwrotem towaru, zwrotem kwot nienależnych, udzieleniem rabatu lub podwyższeniem ceny już po dokonaniu sprzedaży, zwrotem zaliczek, przedpłat, zadatków lub rat).

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2004 nr 54 poz. 535).

³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86).

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350).

⁵ Rozporządzenie ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 212, poz. 1337). Uchylone 1 kwietnia 2011 roku. Od 1 kwietnia 2014 art. 106j ustawy o podatku od towarów i usług.

3. Stan faktyczny

Stan faktyczny glosowanego wyroku nie był szczególnie skomplikowany, ponieważ spółka wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie tego, czy powinna dokonywać pomniejszenia przychodów i kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, dla celów podatku dochodowego od osób prawnych w momencie wystawienia faktur korygujących, dokumentujących otrzymanie zwrotu towarów. Jednak stan prawny okazał się już tak bezproblemowym nie być.

4. Moment ujęcia przychodu i korekty przychodu w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

W stanie prawnym, w którym zapadł glosowany wyrok, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w myśl art. 12 ust 3 za przychody związane z działalnością gospodarczą, osiągnięte w roku podatkowym uznawała także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. Natomiast zgodnie z art. 12 ust. 3a za datę powstania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- wystawienia faktury albo
- uregulowania należności.

Jak można wywnioskować z powyższych zapisów ustawy, dość precyzyjnie uregulowano moment powstania przychodu, jednak widać wyraźnie, że normy prawne milczą na temat momentu korekty przychodu. Mamy zatem do czynienia z istnieniem konstrukcyjnej luki prawnej, gdyż określona kwestia, która powinna być uregulowana nie znajduje uregulowania, czyli brak jest stosownego przepisu⁶.

W wydanej w sprawie interpretacji indywidualnej Minister Finansów w ogóle nie odniósł się do korygowania kosztów, zatem WSA oraz NSA analizowały jedynie moment korygowania przychodów w przypadku wystawienia faktury korygującej. Naczelny Sąd Administracyjny poparł stanowisko WSA i przyjął, że wykładnia art. 12 ust 3

⁶ Brzeziński B., Wykładnia prawa podatkowego, Wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Sp. z o.o., Gdańsk 2013, s. 134.

i 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych prowadzi do wniosku, iż wystawienie faktury korygującej w związku ze zwrotem towarów w żaden sposób nie wpływa na datę powstania przychodu, koryguje jedynie jego wysokość. Faktura korygująca, wystawiona z powodu obniżenia, ale także w przypadku podwyższenia ceny poniesionej na rzecz określonego kontrahenta, powinna zostać uwzględniona w okresie rozliczeniowym, w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonania sprzedaży towaru. Wobec tego, zdaniem Sądu, po wystawieniu faktury korygującej konieczne jest skorygowanie przychodów w poszczególnych okresach rozliczeniowych (miesiącach, kwartałach).

5. Niewykorzystanie dostępnych metod wykładni

Sąd jednoznacznie stwierdził i podkreślał wielokrotnie, że skoro ustawodawca w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie określił żadnych reguł dotyczących korekty wartości należnego przychodu podatkowego w danym okresie rozliczeniowym, to nie ma również podstaw prawnych, aby przyjmować, że dla daty rozliczenia takiej korekty przychodu netto i w konsekwencji dla określenia momentu (daty) powstania obowiązku podatkowego istotne znaczenie mają okoliczności związane z wystawieniem faktury korygującej, która obniżałaby przychód. Przyznać trzeba, że Sąd bardzo słusznie zauważył, że ustawodawca nie określił żadnych reguł dotyczących problemu korekty przychodu, zatem za pozbawione podstaw prawnych można uznać również stanowisko Sądu jakoby bez względu na przyczynę wystawienia faktury korygującej korekta wielkości przychodu powinna być rozliczona w okresie rozliczeniowym, w którym został już ujęty przychód należny, z uwzględnieniem zasad określających datę powstania przychodu.

Sąd oparł swoje stanowisko na wykładni językowej, systemowej oraz funkcjonalnej. Jedną z koncepcji wykładni prawa faktycznie stanowi, iż zastosowanie tych trzech metod wykładni pozwala na wyciągnięcie prawidłowych wniosków⁷, jednak co najistotniejsze w analizowanej sprawie i na co również sam Sąd zwrócił uwagę, mamy do czynienia z luką w prawie. W takiej sytuacji Sąd powinien podejść do sprawy w sposób szczególny, mo-

⁷ Ibidem, s. 52.

żliwie jak najbardziej szeroki, celem usunięcia tej luki, jednak tego nie zrobił. Co więcej, Sąd stwierdził, że w obowiązującym stanie prawnym, żadna z reguł wykładni nie pozwala na wypracowanie rozwiązania, które byłoby zbieżne ze stanowiskiem spółki. Zatem odnieść można wrażenie, jakoby Sąd zapomniał o istnieniu w prawie podatkowym analogii czy chociażby wykładni gospodarczej, które mogłyby mieć kluczowe znaczenie dla analizowanego problemu. Jak wskazuje B. Brzeziński „w Polsce prawo podatkowe nie zawiera przepisów dotyczących zasad jego interpretacji (wyjątkiem są umowy międzynarodowe w sprawach podatkowych i zastosowanie do nich art. 31-33 konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów), a tym samym i takich przepisów, które ograniczałyby katalog dopuszczalnych metod i środków interpretacji”, zatem „dopuszczalne są wszystkie znane teorii i praktyce prawniczej metody i środki interpretacji”. Dodaje on również bardzo słusznie, że „dla interpretatora jest to sytuacja pod pewnym względem komfortowa, gdyż im więcej metod wykładni jest dostępnych, tym większe są szanse znalezienia takiego znaczenia przepisu prawa, które będzie prowadziło do rezultatu adekwatnego do celu aktu normatywnego i jednocześnie akceptowalnego z punktu widzenia społecznych realiów istniejących w czasie, w którym akt stosowania prawa ma miejsce”.⁸

6. Nieracjonalność wydanego rozstrzygnięcia

Ważną kwestią, jaka umknęła uwadze Sądu, winno być zastanowienie się nad racjonalnością i konsekwencjami wydanego rozstrzygnięcia, albowiem jedna z podstawowych zasad wykładni językowej stanowi, że nie może ona prowadzić do rezultatów absurdalnych. Niestety w przypadku glosowanego wyroku do takiej sytuacji doszło.

Bezsprzecznie podatnik ma obowiązek prowadzić księgi podatkowe w sposób prawidłowy, natomiast, aby księgi mogły zostać uznane za prowadzone w sposób prawidłowy, muszą być prowadzone w sposób rzetelny i niewadliwy.

Zgodnie z art. 193 §2 Ordynacji podatkowej⁹ księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli zapisy, które są w nich dokonywane odzwierciedlają

⁸ Brzeziński B., Wykładnia prawa podatkowego, Wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Sp. z o.o., Gdańsk 2013, s. 14-15.

⁹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926).

stan rzeczywisty. Zatem jeśli faktura pierwotna ujęta w księgach danego roku podatkowego zawiera błąd, a następnie na podstawie takich ksiąg sporządzana jest roczna deklaracja podatkowa, organy podatkowe mogą uznać, że księgi podatkowe są nierzetelne, gdyż nie dokumentują stanu rzeczywistego. Natomiast jeśli podatnik na podstawie faktury korygującej dokona korekty w okresie ujęcia faktury pierwotnej, można uznać, że księgi odzyskają walor rzetelności, zasadne będzie również dokonanie korekty deklaracji podatkowej, która uprzednio nie przedstawiała stanu rzeczywistego.

Zgodnie jednak z przedstawionym przez Sąd stanowiskiem, nawet gdy podatnik otrzyma zwrot towaru po zakończeniu roku podatkowego i sporządzeniu zarówno inwentaryzacji jak i deklaracji podatkowej, ma on obowiązek wystawić fakturę korygującą i ująć ją w okresie w którym ujęta została faktura pierwotna, czyli w roku już zakończonym i rozliczonym. W tym momencie dochodzi do sytuacji absurda, gdyż oznacza to, że zdarzenia późniejsze, mają wpływ na dokonane już wcześniej rozliczenie podatku¹⁰.

Nie do zaakceptowania jest również to, iż ze względu na stosowanie zasady współmierności kosztów i przychodów, koszty są potrącane wraz z osiągniętymi przychodami, zatem korekta przychodu spowoduje jednocześnie korektę kosztów, w postaci korekty ilości towarów. Jak wskazują eksperci na przykładzie sklepów ze sprzętem AGD i RTV, w których dochodzi do największej liczby takich zwrotów, musiałyby one one dokonywać niewiarygodnej ilości korekt zeznania rocznego po każdej reklamacji. W tym momencie pojawia się również pytanie, czy podatnik powinien również dokonać korekty sporządzonego wcześniej remanentu.¹¹ Sytuacja jest o tyle irracjonalna, że remanent sporządzony na dzień 31 grudnia roku podatkowego, jest sporządzany w prawidłowej wartości, zgodnie ze stanem faktycznym, natomiast jego korekta byłaby ewidentnym przekłamaniem, ponieważ zwróconego towaru w magazynie nie było i nie mogło być w tym dniu, natomiast w wyniku korekty wykazany zostanie w księgach tego roku. Powstanie w tej sytuacji niezgodność pomiędzy stanem magazynu fizycznym a księgowym.

¹⁰ Kosacka, D., Olszewski B., *Leksykon podatek dochodowy od osób prawnych*. Wyd. Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław 2014, s. 321.

¹¹ Ibidem, s. 321.

W literaturze zwracano również uwagę na sytuację, kiedy towary sprzedano ze stratą, a następnie towary te zostały przez kontrahenta zwrócone. W wyniku takiej korekty powstanie zobowiązanie podatkowe, które podatnik będzie miał obowiązek uregulować wraz z odsetkami.¹²

Jak widać wykładnia zastosowana przez Sąd jest wykładnią bardzo krzywdzącą dla podatników, ponieważ nawet prowadzący swoje rozliczenia uczciwie i rzetelnie, w wyniku sytuacji nie wynikającej z popełnionego przez nich błędu ani omyłki, mogą zapłacić odsetki od powstałej w ten sposób zaległości podatkowej, a także ponieść zwiększone koszty obsługi księgowej ze względu na obowiązek dokonywania korekt sporządzonych zeznań rocznych. Negatywne konsekwencje dotyczą również same organy podatkowe, ponieważ w wyniku dokonywania tak licznych korekt zeznań rocznych, także one są obciążone większą ilością obowiązków.

7. Możliwość zastosowania wykładni gospodarczej

Warto zauważyć, że z uwagi na absurdalność rezultatów dokonanej przez Sąd wykładni, powinien on rozważyć możliwość zastosowania pomocniczo również wykładni gospodarczej. NSA w wyroku z dnia 7 grudnia 2012 r. sygn. II FSK 870/11¹³ wskazał, że „wedle wykładni gospodarczej, interpretacja przepisów podatkowych powinna mieć na uwadze realia gospodarcze w których jest wykonywana”. W glosowanym wyroku ewidentnie zabrakło rozpatrzenia konsekwencji gospodarczych jak i ekonomicznych. Jak wskazuje B. Brzeziński¹⁴ i popiera to również NSA¹⁵ wykładnia gospodarcza opiera się na dwóch podstawowych założeniach:

- podatnik powinien zachowywać się gospodarczo racjonalnie i podatkowo neutralnie,
- wszyscy podatnicy powinni podlegać adekwatnemu obciążeniu podatkowemu.

¹² Kosacka, D., Olszewski B., *Leksykon podatek dochodowy od osób prawnych*. Wyd. Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław 2014, s. 324.

¹³ Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2012, sygn. II FSK 870/11. Dostępne na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A69C7F8B1> [dostęp: 16.03.2017 r.].

¹⁴ Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Sp. z o.o., Gdańsk 2013, s. 164.

¹⁵ Uchwała NSA z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. II FPS 2/12. Dostępne na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/FEAF77CB3D> [dostęp: 16.03.2017 r.].

Z kolei adekwatność obciążenia podatkowego wiąże się z płaceniem przez podatnika podatku w wysokości odpowiadającej ogólnym założeniom konstrukcji podatku, z uwzględnieniem przysługujących mu ulg i zwolnień.¹⁶

Sąd w wydanym rozstrzygnięciu wskazał nawet, że argumentacja spółki zawarta w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, a wcześniej także we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, aczkolwiek uzasadniona ekonomicznie, ma raczej charakter postulatu prawotwórczego. Słusznie zatem Sąd, na końcu rozstrzygnięcia, zwrócił uwagę na aspekt ekonomiczny, jednak nie brał go w ogóle pod uwagę w wydanym wyroku. Istotą wykładni gospodarczej jest to, że podatnik działa w sposób racjonalny gospodarczo, tj. dąży do osiągnięcia zysku, a nie strat. Zatem spółka bardzo trafnie zwróciła uwagę na to, że jeżeli przedsiębiorca dokonał sprzedaży towarów, co zostało potwierdzone wystawioną fakturą VAT, a w konsekwencji powstał przychód podatkowy, to nie sposób argumentować, że jeżeli później kontrahent przedsiębiorcy dokona zwrotu części towaru, to pierwotnie wykazany przychód został ustalony w błędnej lub omyłkowej wysokości. Gdyby Sąd zastosował wykładnię gospodarczą, uzyskane rezultaty byłyby o wiele bardziej adekwatne niż te uzyskane w glosowanym wyroku.

8. Możliwość zastosowania analogii

W literaturze wskazuje się, że to właśnie analogia jest powszechnie uznawana za metodę zamykania luk w prawie¹⁷. Także NSA w wyroku z dnia 24 października 2006 r. sygn. I FSK 93/06¹⁸ zauważył iż „w demokratycznym państwie prawnym /art. 2 Konstytucji RP/ podatnik nie może ponosić konsekwencji ewidentnych błędów i zaniedbań prawodawcy, w tym zwłaszcza takich, które powodują lukę w prawie naruszającą podstawowe zasady porządku konstytucyjnego. Lukę taką w wyjątkowych przypadkach wypełnić można w drodze analogii. Brak przepisu wyłączającego analogię procesu interpretacji i stosowania materialnego prawa podatkowego sprawia bowiem, że na zasadzie wyjątku posłużyć można się tą metodą dla usunięcia ewidentnych naruszeń porządku publicznego.”

¹⁶ Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego*, Wyd. Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Sp. z o.o., Gdańsk 2013, s. 164.

¹⁷ Ibidem, s. 135.

W glosowanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych brak jest jakichkolwiek szczególnych regulacji dotyczących momentu powstania przychodu w sytuacji wystawienia faktury korygującej, a także jakiegokolwiek odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów o podatku od towarów i usług co powoduje, że nie można, w przypadku korekty przychodu dla podatku dochodowego od osób prawnych, stosować w drodze analogii rozwiązań przyjętych w podatku od towarów i usług.

Natomiast w wyroku z dnia 5 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 462/14¹⁹ NSA stwierdził, że „stosowanie per analogiam rozwiązań normatywnych z innej ustawy podatkowej niż mająca wprost zastosowanie do określonego zdarzenia (analogia legis) jest możliwe – na zasadzie wyjątku – tylko wówczas, gdy:

- wypełnienie istniejącej luki legislacyjnej jest korzystne dla podatnika,
- nie nastąpi rozszerzenie zakresu jego obowiązków daninowych, ale także zakresu ulg podatkowych,
- tylko w ten sposób można uniknąć naruszenia konstytucyjnych zasad sprawiedliwości, czy też równości, a nadto
- jest to racjonalne ze względów ekonomicznych i społecznych.”

Kluczowy jest pierwszy warunek, ponieważ analogia jest niedopuszczalna w sytuacji gdy działałaby na niekorzyść podatnika. Sąd w glosowanym wyroku nawet nie rozważał przeprowadzenia wniosku per analogiam, mimo, że wydawał wyroki aprobujące jej zastosowanie. Warto zwrócić uwagę, że Sąd powinien wziąć pod uwagę możliwość zastosowania analogii, gdyż mogła ona doprowadzić do o wiele racjonalniejszych rezultatów, niż te które wynikają z wydanego rozstrzygnięcia.

9. Wypełnienie luki prawnej z dniem 1 stycznia 2016 roku

Potwierdzeniem tego jak bardzo nietrafne było orzeczenie sądu jest fakt, iż z dniem 1 stycznia 2016 roku wprowadzono nowe regulacje, które stanowią uzupełnienie istniejącej luki prawnej i są one

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 05.04.2016r., sygn. II FSK 4628/14. Dostępne na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/87520C79BD> [dostęp: 13.03.2017].

całkowicie sprzeczne ze stanowiskiem prezentowanym przez wiele lat przez NSA. Co więcej wprowadzone uregulowania w związku z przepisami przejściowymi mają zastosowanie również do korekt kosztów oraz przychodów powstałych i użytych przed wprowadzeniem tych uregulowań. Z treści art. 12 ust. 3j ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Zatem widać wyraźnie, że ustawodawca w powyższym przepisie nie zaakceptował rozumowania sądu i poparł argumentację prezentowaną przez wiele lat przed NSA przez specjalistów prawa podatkowego jak i samych przedsiębiorców.

10. Podsumowanie

Należy wskazać, iż stanowisko zarówno sądu I instancji (Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie) jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego nie zasługuje nawet w najmniejszym stopniu na aprobatę. Sąd poprzez dokonaną wykładnię doszedł do rezultatów absurdalnych, a nawet sprzecznych z logiką i jednocześnie bardzo krzywdzących dla podatnika. Sąd ograniczył się jedynie do dokonania wykładni językowej, systemowej i celowościowej, a zupełnie pominął możliwość zastosowania innych dostępnych metod. Zasadne w przedmiotowej sprawie byłoby zastosowanie pomocniczo wykładni gospodarczej, bądź wnioskowania per analogiam, gdyż mogłyby one dać o wiele racjonalniejsze oraz adekwatniejsze do sytuacji gospodarczej rezultaty, a przede wszystkim mniej krzywdzące w stosunku do podatników. Negatywne konsekwencje wydanego przez Sąd orzeczenia trwały do dnia nowelizacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w wyniku której uzupełniono istniejącą lukę w prawie.

Ewa Rumińska
UMK w Toruniu

Commentary to the judgment of the Supreme Administrative Court of 25 April 2014 (II FSK 4/13) – problem of a date of correcting income on the basis of correction invoices

The analysed judgement concerned a question of establishing the time when correction of revenues should be made on the basis of corrective invoices.

The court, through its interpretation, has produced absurd results that are even contrary to the logic and harmful to the taxpayer. He limited himself to a linguistic, systemic and teleological interpretation, and completely ignored the possibility of using other available methods. It would be appro-

priate in the present case to use an economic interpretation or an analogy inference, as they could lead to a much more rational and more relevant outcome to the economic situation and, above all, less harmful to taxpayers. Negative consequences of the commented judgment lasted until amendments of the provisions of the Corporate Income Tax Act were introduced, as a result of which the existing loopholes were supplemented.