

ROZLICZENIA

Danina solidarnościowa a strata z lat ubiegłych. Koniec wątpliwości podatników?

Przy określeniu dochodu stanowiącego podstawę obliczenia daniny solidarnościowej należy stosować wszystkie zasady wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co pozwala na uwzględnienie straty podatkowej.



TOMASZ WICHARY
doradca podatkowy, адвокат,
Andersen Tax & Legal

Danina solidarnościowa została wprowadzona do polskiego porządku prawnego na podstawie ustawy z 23 października 2018 r. o Solidarnościowym Funduszu Wsparcia Osób Niepełnosprawnych (DzU, poz. 2192). Artykuł 30h ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.) reguluje kwestie związane z daniną solidarnościową.

Wątpliwości podatników

Kilka lat obowiązywania tych regulacji doprowadziło do powstania wielu wątpliwości u podatników, m.in. w zakresie możliwości uwzględnienia straty z lat ubiegłych przy obliczaniu daniny.

Zgodnie z art. 30h ust. 1 u.p.d.o.f. osoby fizyczne są obowiązane do zapłaty daniny solidarnościowej w wysokości 4 proc. podstawy obliczenia tej daniny. Stosownie zaś do art. 30h ust. 2 u.p.d.o.f., podstawę obliczenia daniny solidarnościowej stanowi nadwyżka ponad 1 000 000 zł

sumy dochodów podlegających opodatkowaniu.

Przepis ten wskazuje na kategorie dochodów, które należy uwzględnić przy obliczeniu daniny solidarnościowej, a mianowicie:

- dochody opodatkowane na zasadach ogólnych;
- dochody z odpłatnego zbycia papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych;
- dochody uzyskane prowadzonej z działalności gospodarczej opodatkowane podatkiem liniowym;
- dochody zagranicznej jednostki kontrolowanej.

Przepis wskazuje też na poszczególne elementy pomniejszające wspomniane dochody dla celów ustalenia podstawy daniny solidarnościowej.

Wątpliwość podatników dotyczy m.in. tego, czy przy obliczeniu daniny solidarnościowej możliwe jest uwzględnienie straty poniesionej w latach ubiegłych.

Podjęcie organów podatkowych

Organy podatkowe przez lata prezentowały stanowisko konserwatywne, zgodnie z którym w przypadku ustalenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej odliczeniu podlegają wyłącznie elementy wskazane przez ustawodawcę w treści przepisu art. 30h ust. 2 u.p.d.o.f. Podjęcie organów podatkowych bazowało na wykładni literalnej. Stanowisko takie zostało wyrażone m.in. w interpretacji z 25 listopada 2022 r. dyrektora Krajo-

wej Informacji Skarbowej (dalej: DKIS), sygn. 15-KDIT3.4011.691.2022.1.JG. W interpretacji DKIS wskazał, że: „(...) przy obliczaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej nie uwzględnia się strat z lat ubiegłych, gdyż nie zostały one wymienione w art. 30h ust. 2 ustawy”.

Poza kwestią wykładni literalnej art. 30h ust. 2 u.p.d.o.f. DKIS w swoich interpretacjach podnosi, że funkcjonalność formularzy podatkowych uniemożliwia wypełnienie deklaracji dla celów obliczenia daniny solidarnościowej (DSF-1) w sposób uwzględniający stratę z lat ubiegłych. Jak wskazał bowiem DKIS w interpretacji z 9 grudnia 2021 r., w sprawie o sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.908.2021.1.NM: „(...) należy zsumować dochody wykazane w formularzach PIT-36, PIT-36L, PIT-37, PIT-38, PIT-40A, PIT-CFC. Każdy z tych formularzy zawiera odrębne pole dochodów. Niniejsze można pomniejszyć wyłącznie o elementy, które przewiduje ta deklaracja”.

Konkludując, podatnik dla celów obliczenia daniny solidarnościowej nie może uwzględnić straty z lat ubiegłych. Jest to stanowisko prezentowane przez DKIS w interpretacjach, np. z 5 listopada 2020 r. sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.666.2020.1.GG oraz z 1 września 2021 r., sygn. 0115-KDIT1.4011.453.2021.1.MT.

Rozbieżności w orzecznictwie

Podatnicy nie zgadzali się z rozstrzygnięciami organów. W

wyniku czego to sądy ostatecznie rozstrzygały przedmiotowe spory. Na kanwie tych sporów pojawiły się dwa poglądy.

Pierwszy pogląd jest powołaniem konserwatywnego stanowiska DKIS. W jednym z wyroków WSA w Bydgoszczy odwołał się do założeń ustawodawcy wprowadzającego regulacje dotyczące daniny solidarnościowej. W wyroku z 23 lutego 2021 r., zapadłym w sprawie o sygn. I SA/Bd 21/21 sąd wskazał, że: „Skoro więc ustawodawca wyraźnie wskazał w art. 30h ust. 2, że podstawę obliczenia daniny solidarnościowej można pomniejszyć o kwoty składek, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 i 2a oraz o kwoty o których mowa w art. 30f ust. 5 to (...) stanowisko Wnioskodawcy w zakresie możliwości pomniejszenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o straty z lat ubiegłych należało uznać za nieprawidłowe”.

Główna konkluzja wynikająca z przytoczonego wyroku sprowadza się do tego, że brak jest możliwości pomniejszenia podstawy obliczenia daniny solidarnościowej o straty z lat ubiegłych. Analogiczne stanowisko zostały zaprezentowane m.in. w wyrokach WSA w Gliwicach z 18 maja 2022 r., sygn. akt I SA/Gl 229/22 oraz z 2 czerwca 2022 r., sygn. akt I SA/Gl 237/22 czy też w wyroku WSA w Krakowie z 8 lutego 2022 r., sygn. akt I SA/Kr 1626/21.

Drugi z poglądów prezentowanych w orzecznictwie jest liberalny, umożliwiający przy obliczeniu daniny solidarno-

ściowej uwzględnienie straty z lat ubiegłych. W wyroku z 11 stycznia 2023 r. WSA w Poznaniu w sprawie o sygn. I SA/Po 697/22 odwołał się do intencji ustawodawcy. W wyroku tym sąd wskazał, że: „Gdyby intencją racjonalnego ustawodawcy było uniemożliwienie odliczenia straty z lat ubiegłych przy ustalaniu podstawy obliczenia daniny solidarnościowej to taka regulacja została by wprost wskazana w przepisach ustawy”.

Ponadto w orzecznictwie podnosi się argument, że za możliwością uwzględnienia straty z lat ubiegłych przemawia także systematyka przepisów u.p.d.o.f.

W ramach poglądu liberalnego sądy administracyjne wyraźnie akcentują, że ustalając podstawę obliczenia daniny solidarnościowej, można uwzględnić stratę z lat ubiegłych. Stanowisko takie zostało zaprezentowane przez m.in. w wyrokach WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 29 grudnia 2020 r., sygn. I SA/Go 398/20 oraz z 22 lutego 2022 r. o sygn. I SA/Go 455/21, WSA w Gliwicach z 26 lipca 2022 r., sygn. I SA/Gl 242/22, WSA w Rzeszowie z 21 czerwca 2022 r., sygn. I SA/Rz 229/22.

NSA przecina wątpliwości

Rozbieżności w orzecznictwie zostały jednak przecięte przez NSA, który zaaprobował pogląd liberalny. Analizując orzecznictwo NSA z ostatnich miesięcy, można wysnuć kon-

kluzje, że przy określeniu dochodu stanowiącego podstawę obliczenia daniny solidarnościowej należy stosować wszystkie zasady wynikające z u.p.d.o.f., co pozwala na uwzględnienie straty podatkowej. NSA ponadto wskazuje, że argument organów podatkowych dotyczący braku odpowiedniej funkcjonalności formularza DSF-1 do uwzględnienia straty podatkowej jest bezzasadny.

Stanowisko to zostało zaprezentowane przez NSA w wyrokach z 19 lipca 2022 r., sygn. II FSK 452/22; z 7 grudnia 2022 r., sygn. II FSK 1172/22 czy też z 13 grudnia 2022 r., sygn. II FSK 1072/22.

Podsumowanie

Kilka lat obowiązywania przepisów dotyczących daniny solidarnościowej spowodowało powstanie stanu swoistej niepewności po stronie podatników w zakresie tego, czy są uprawnieni do uwzględnienia straty z lat ubiegłych dla celów obliczenia daniny solidarnościowej czy też nie.

Stanowisko NSA, który zaaprobował korzystne dla podatników rozwiązanie stanowi istotny sygnał dla podatników na przyszłość, zwiększając ich bezpieczeństwo podatkowe. W praktyce prowadzi to także do wydawania korzystnych dla podatników rozstrzygnięć przez DKIS, np. interpretacja z 23 marca 2023 r., sygn. 0 1 1 3 - K D I P T 2 - 3.4011.908.2021.7.NM wydana po wyroku NSA. /©©