

MAŁGORZATA CILAK

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

Bogumił Brzeziński, Wojciech Morawski (red. nauk.), „Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń”

**Wolters Kluwer, Warszawa 2017,
ISBN 978-83-8092-835-0, ss. 338.**

Nie ulega wątpliwości, że orzecznictwo sądów i trybunałów stanowi niezbędny element funkcjonowania systemu prawnego, w tym również prawa podatkowego. Sprawy podatkowe mogą być przedmiotem orzeczeń różnych sądów, w tym Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego czy Trybunału Sprawiedliwości UE. Dużą rolę odgrywa w nich orzecznictwo sądów administracyjnych. Rola orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych wynika m.in. z niedoskonałości prawa stanowionego przez ustawodawcę, które często z uwagi na zbyt ogólną albo niejednoznaczną treść nie pozwala na wypracowanie jednolitej interpretacji przepisów. Sprzyja to stosowaniu przez organy podatkowe wykładni niekorzystnej dla podatnika, który w konsekwencji szuka ochrony swoich praw na dro-

dze sądowej. Działalność orzecznicza sądów i trybunałów polega na zastosowaniu obowiązującego prawa na gruncie konkretnej sprawy, co wymaga dokonania wykładni tego prawa. W dalszej perspektywie pozwala to na wypracowanie linii orzeczniczych, czyli jednolitego sposobu rozumienia przepisów i rozstrzygania danego rodzaju spraw. Innym rezultatem działalności orzeczniczej sądów jest ujawnienie się, przy okazji rozpoznawanych spraw, niedoskonałości regulacji prawnych w obszarze prawa podatkowego. Wreszcie, działalność ta przyczynia się do zwiększenia poprawności stosowania prawa przez organy podatkowe. Jak pokazuje praktyka, niejednokrotnie to sądy administracyjne są realną szansą podatnika na obiektywną ocenę jego sprawy, którą nie zawsze są w stanie zapewnić organy podatkowe z uwagi na przeciwstawne względem podatnika interesy.

Należy zwrócić również uwagę na fakt, że efektem niezawisłości sądów mogą być wyroki o różnej treści zapadające w podobnych sprawach, prezentujące odmienne poglądy i kształtujące różne linie orzecznicze. Stan ten można ocenić dwojako: z jednej strony zapewnienie niezawisłości jest traktowane jako gwarancja obiektywnego rozpoznania sprawy, z drugiej jednak wielość możliwych interpretacji prawa zmniejsza pewność i przewidywalność jego stosowania. Zasadne zatem wydaje się dążenie do wypracowania jednolitego sposobu orzekania w sprawach o podobnym charakterze¹.

Wyżej wymienione względy wskazują, że orzecznictwo sądowe w sprawach podatkowych dostarcza cennego materiału do badań nad prawem podatkowym, co uzasadnia uczynienie go przedmiotem zainteresowania recenzowanej pracy.

Książka „Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń” zawiera zbiór 31 komentarzy do ważnych orzeczeń sądowych, głównie sądów administracyjnych, które zapadły w sprawach podatkowych w ostatnich latach. Orzeczenia te zostały opatrzone komentarzami autorów, ponadto w książce przedstawiono opis stanu faktycznego każdej sprawy, wnioski, do jakich doszły sądy, przedstawienie poglą-

¹ Temu celowi służy m.in. działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego.

dów doktryny i inne kwestie niezbędne dla łatwego zrozumienia omawianych problemów. Sposób prezentacji orzeczeń jest przy tym przejrzysty i czytelny, co ułatwia lekturę.

Książka składa się z czterech rozdziałów: Zagadnienia ogólne prawa podatkowego, Podatki dochodowe, Podatki obrotowe, Podatki majątkowe.

W pierwszym rozdziale poddano analizie zagadnienia ogólne prawa podatkowego. Znalazło się tu 10 komentarzy do orzeczeń dotyczących m.in. podatkowych skutków nieważności czynności prawnej, pozorności czynności prawnej, nadania klauzuli natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej, zawieszenia postępowania podatkowego wskutek wszczęcia postępowania przez inny organ, kwestiach związanych z przedawnieniem zobowiązania podatkowego, interpretacjami prawa podatkowego i innych.

Wyroki NSA z 27 października 2015 r.² oraz z 15 stycznia 2016 r.³ dotyczą problemów nieważności oraz pozorności czynności prawnej, które wywierają wpływ również na zobowiązania podatkowe, mogące mieć swoje źródło w określonych czynnościach prawnych. Analizowane zagadnienia mają istotne znaczenie z punktu widzenia zarówno teorii, jak i praktyki. Z punktu widzenia teorii można zauważyć m.in. kwestię wpływu regulacji kształtujących instytucje należące do innych gałęzi prawa (np. prawa prywatnego) na prawo podatkowe w kontekście jego autonomii. Autonomia prawa podatkowego może prowadzić do wątpliwości, czy czynność prawna nieważna w świetle przepisów prawa prywatnego może wywoływać skutki podatkowe⁴. Nie powinna ona jednak usprawiedliwiać błędnej interpretacji przepisów prawa (w tym należących do innych gałęzi prawa) przez organy podatkowe dążące do wyegzekwowania zobowiązań podatkowych. Jak wskazują przywołane wyroki, praktyka pod tym względem jest niedoskonała. Z punktu widzenia podatników

² I FSK 831/14.

³ II FSK 3162/13.

⁴ Taki pogląd prezentuje F. Światała, *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4, s. 5 i n. Na temat autonomii prawa podatkowego zob. również m.in. A. Hanusz, *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kraków 2000, s. 63 i n.

kwestia ważności czynności prawnej wywierającej skutki podatkowe ma fundamentalne znaczenie dla istnienia ich zobowiązań podatkowych oraz wiąże się z problemem bezpieczeństwa obrotu prawnego. Analizowane orzeczenia stanowią również przykład złożoności spraw rozstrzyganych przez sądy administracyjne, pokazują, że nie zawsze można mówić o sprawach „czysto” podatkowych. Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej wymaga wielokrotnie dokonania ustaleń z zakresu innych gałęzi prawa, które wywierają wpływ na istnienie zobowiązania podatkowego, a których konstrukcje i instytucje prawne mogą posiadać odmienny zakres niż instytucje prawa podatkowego⁵.

Wyroki NSA z 13 stycznia 2016 r.⁶ oraz WSA we Wrocławiu z 21 października 2015 r.⁷ dotyczą dwóch ważnych instytucji prawa podatkowego, jakimi są przedawnienie zobowiązania podatkowego oraz zawieszenie postępowania podatkowego w kontekście procedur podatkowych. W pierwszym z nich przedmiotem oceny była kwestia skuteczności zawiadomienia podatnika o wszczęciu postępowania karnego skarbowego jako przesłanka przerwania biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodzić się należy z przyjętym przez sąd i podzielonym przez autorkę komentarza stanowiskiem, zgodnie z którym skuteczne zawiadomienie nie może być dorozumiane, wymaga inicjatywy organu podatkowego oraz musi być wyraźne i jednoznaczne. Drugi z wyroków dotyczył kwestii możliwości uznania za zagadnienie wstępne, o którym mowa w art. 201 § 1 pkt. 2 Ordynacji podatkowej, orzeczenia sądu powszechnego pozostającego w związku z innymi postępowaniami podatkowymi, mającymi swe źródło w tym samym zdarzeniu, ale prowadzonymi przez inne organy podatkowe.

⁵ Na wzajemne przenikanie się instytucji prawnych właściwych dla różnych gałęzi prawa zwrócił uwagę M. Bączyk [w:] M. Bączyk, A. Borodo, M. Cilak, T. Justyński, M. Wałachowska, *Zobowiązania cywilnoprawne w regulacjach prawa finansowego. Seminarium na Wydziale Prawa i Administracji UMK, Toruń, 24 marca 2015 r.*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015, nr 2, s. 98, DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2015.016>.

⁶ II FSK 1532/15.

⁷ I SA/Wr 1244/15.

Kwestia nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej z uwagi na krótszy niż 3 miesiące okres pozostały do przedawnienia zobowiązania podatkowego należy do bardzo kontrowersyjnych. Możliwość ta stanowi wyraz pierwszeństwa zabezpieczenia interesów finansowych państwa kosztem praw i gwarancji procesowych podatnika w sprawach podatkowych. Poza kontrowersyjnością samej idei tego rozwiązania prawnego, problematyczna jest również jego regulacja w Ordynacji podatkowej. Art. 239b § 2 O.p. wymaga, aby nadając decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności, organ uprawdopodobnił, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Spełnienie tego wymogu okazuje się trudne w przypadku, gdy przesłanką nadania takiego rygoru jest krótszy niż 3 miesiące czas pozostały do upływu terminu przedawnienia. W przypadku tej przesłanki sam fakt, że do upływu terminu przedawnienia pozostało mniej niż 3 miesiące, pozwala przypuszczać, że zobowiązanie nie zostanie wykonane (wskutek wniesienia odwołania przez podatnika). Paradoksalnie sytuacja ta powoduje problem, ponieważ trudno organowi poszukiwać dodatkowych argumentów uprawdopodobniających niewykonanie zobowiązania, poza faktem będącym przesłanką nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. W wyroku z 15 grudnia 2015 r.⁸ NSA słusznie wskazał, że przepisy nie wymagają takich dodatkowych przesłanek. Nie kwestionując słuszności tego rozstrzygnięcia w aktualnym stanie prawnym, można jednak zauważyć, że co do zasady warunek w postaci uprawdopodobnienia niewykonania zobowiązania podatkowego będzie spełniony w sytuacji, gdy powodem nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności będzie pozostanie mniej niż 3 miesiące do upływu terminu przedawnienia zobowiązania, zatem wyjątek przewidziany w art. 239b § 1 pkt. 4 O.p. będzie mógł być uruchomiony w każdym przypadku ryzyka niezakończenia postępowania podatkowego w terminie. Przyjęta interpretacja art. 239b § 1 pkt. 4 O.p. w zw. z art. art. 239b § 2 O.p. nie jest korzystna dla podatników oraz może sprzyjać nadużywaniu instytucji nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności przez

⁸ II FSK 2903/13.

organy podatkowe wszczynające postępowania na krótko przed upływem okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych.

Wyroki NSA z 25 września⁹ oraz z 27 listopada¹⁰ 2015 r. dotyczą istotnego z punktu widzenia podatników zagadnienia, jakim są interpretacje podatkowe. Przedmiotami orzeczeń były kwestie zakresu autonomii Ministra Finansów przy zmianach interpretacji indywidualnych oraz poprawność sformułowania wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. W odniesieniu do tego drugiego wyroku poczyniono interesujące rozważania na temat charakteru prawnego, wad i zalet tej instytucji prawa podatkowego.

W wyrokach z 11 marca¹¹ i z 22 października¹² 2015 oraz w uchwale z 8 grudnia 2014 r.¹³ NSA rozstrzygnął kwestie granic czasowych dla orzekania o odpowiedzialności spadkobiercy, właściwości miejscowej organu kontroli skarbowej oraz właściwości organu egzekucyjnego w kontekście stanowiska wierzyciela w postępowaniu egzekucyjnym w administracji, które również należy uznać za istotne dla podatników.

W rozdziale II „Podatki dochodowe” w dwunastu komentarzach przedstawiono i poddano analizie łącznie 16 orzeczeń sądów administracyjnych (głównie NSA) w postaci wyroków i uchwał. Przedmiotem orzeczeń były m.in. kwestia podmiotowości podatkowej przedsiębiorstwa podmiotu leczniczego, charakter działalności wykonywanej przez podatnika, przychody podatkowe czy zwolnienia podatkowe.

Wyrok NSA z 1 grudnia 2015 r.¹⁴ dotyczył podmiotowości podatkowej niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej będącego przedsiębiorstwem podmiotu leczniczego – spółki kapitałowej. Przyczyną powstania problemu była zmiana przepisów dotyczących działalności leczniczej, której skutkiem była zmiana statutu prawnego niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej jako przedsiębiorstwa podmiotu leczniczego. Sąd potwierdził, że podmiot ten nie może zostać uznany za samodzielną jednost-

⁹ I FSK 563/14.

¹⁰ II FSK 2614/13.

¹¹ I FSK 230/14.

¹² II FSK 1362/15.

¹³ II FPS 5/14.

¹⁴ II FSK 2344/13.

kę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej w rozumieniu art. 1 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Oceniając pozytywnie rozstrzygnięcie sądu, autor komentarza przypomniał jednak o sformułowaniu w doktrynie teoretycznej konstrukcji podmiotowości podatkowej¹⁵, która mogłaby znaleźć zastosowanie w tej sprawie, a której – niestety – sąd w uzasadnieniu wyroku nie zastosował.

Charakter działalności podatnika (gospodarczy lub niegospodarczy) polegającej na zakupie i sprzedaży z zyskiem nieruchomości ocenił NSA w wyrokach z 9 kwietnia 2015 r.¹⁶ oraz z 4 marca 2015 r.¹⁷

Wiele komentowanych wyroków dotyczyło przychodu podatkowego, m.in. zdarzenia powodującego powstanie przychodu¹⁸, miejsca powstania czy kosztów uzyskania przychodu¹⁹. Problemom, czy w danym przypadku powstał przychód podatkowy, poświęcono m.in. komentarze do wyroków NSA z 15 lipca 2015 r.²⁰, dotyczącego możliwości powstania przychodu po stronie likwidowanej spółki kapitałowej w związku z przeniesieniem majątku na wspólników, w którym NSA wykluczył powstanie przychodu, wyroków NSA z 9 kwietnia²¹ i 9 marca²² 2015 r. dotyczących przychodów osób fizycznych ze stosunku pracy, czy wyroku NSA z 21 stycznia 2016 r.²³, w którym uznano, że umorzenie długu z tytułu zawartych umów opcji walutowych skutkuje uzyskaniem przychodu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Kwestii miejsca uzyskania przychodu dotyczył wyrok NSA z 4 marca 2015 r.²⁴ We współczesnej gospodarce do coraz częstszych zjawisk należy podejmowanie współpracy międzynarodowej i zawieranie umów, których stronami są podmioty z różnych państw. Czynności te wywierają

¹⁵ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999.

¹⁶ II FSK 773/13.

¹⁷ II FSK 855/14.

¹⁸ Np. wyrok siedmiu sędziów NSA z 20 lipca 2015 r., II FSK 1772/13, wyrok NSA z 27 października 2015 r., II FSK 1891/13.

¹⁹ Uchwały NSA z 22 czerwca 2015 r., II FPS 3/15 i z 1 lutego 2016 r., II FPS 5/15.

²⁰ II FSK 1211/13.

²¹ II FSK 730/13.

²² II FSK 216/15.

²³ II FSK 2805/13.

²⁴ II FSK 346/13.

skutki podatkowe, co stanowi wyzwanie dla krajowego i międzynarodowego prawa podatkowego, a wobec niedoskonałości regulacji podatkowych powoduje poważne problemy dla podatników oraz płatników. Wyrok NSA z 4 marca 2015 r. może być istotny zwłaszcza dla przedsiębiorców zawierających umowy z partnerami zagranicznymi. Zgodnie z polskimi przepisami są oni płatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych płaconego przez ich partnerów gospodarczych – nierezydentów (będących osobami fizycznymi oraz jednostkami nieposiadającymi osobowości prawnej, których współnikami są osoby fizyczne) od dochodów uzyskanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. NSA uznał, że sam fakt otrzymania wynagrodzenia od polskiego podmiotu za usługę wykonaną przez nierezydenta poza granicami naszego kraju nie jest wystarczającą przesłanką do opodatkowania nierezydenta z tytułu uzyskanego przychodu. Opowiedział się on za rozumieniem miejsca powstania przychodu jako miejsca faktycznego podejmowania czynności zmierzających do jego osiągnięcia, nie zaś miejsca siedziby podmiotu będącego źródłem tego przychodu²⁵. Tym samym pojęciu „terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”, które występuje w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w odniesieniu do podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, nadano znaczenie uwzględniające postulat racjonalności i charakter stosunków prawnych łączących rezydentów i nierezydentów. Z powyższego względu pozytywnie należy ocenić rozstrzygnięcie sądu oraz aprobuje je stanowisko autorów, jednak należy również odnotować, na co zwrócili oni uwagę, że ustawodawca dokonał później zmiany przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przyjmując stanowisko, zgodnie z którym za dochody uzyskane na terytorium RP uważa się dochody wypłacane przez podmioty mające siedzibę lub miejsce zamieszkania w Polsce. Zmiana ta jest niekorzystna z punktu widzenia polskich firm będących kontrahentami podmiotów zagranicznych.

²⁵ W doktrynie wskazuje się, że zarówno stanowisko o źródle przychodu, jak i stanowisko o miejscu siedziby zlecającego wykonanie usługi nie są prawidłowe, a o opodatkowaniu powinno decydować miejsce siedziby wykonawcy usługi. F. Świtła, *Usługi świadczone przez nierezydentów a orzecznictwo sądowe w sprawach podatku dochodowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 49 i n.

Wyrok NSA z 29 września 2015 r.²⁶ dotyczył zwolnienia z podatku dochodowego zagranicznego funduszu inwestycyjnego. Sprawa ta została rozstrzygnięta w oparciu o polskie przepisy, jednak na jej tle można poczynić spostrzeżenia odnośnie wpływu regulacji prawa UE na prawo krajowe, który ma swoje źródło m.in. w harmonizacji podatków w ramach tej wspólnoty międzynarodowej. Skutki tych procesów są odczuwalne dla podatników, czego przykładem jest m.in. analizowana sprawa, oraz dla państw członkowskich, ponieważ w zależności od stosowanej koncepcji opodatkowania dochodu oznaczają przejmowanie wpływów podatkowych przez jedno z państw członkowskich przy jednoczesnej rezygnacji z tych wpływów przez inne państwo.

Rozdział III „Podatki obrotowe” zawiera analizę 4 orzeczeń w postaci wyroków Trybunału Sprawiedliwości UE, NSA i postanowienia WSA dotyczących VAT.

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 25 czerwca 2015 r.²⁷ dotyczył neutralności VAT w imporcie. Problematyka prawna sprawy dotyczyła kwestii celnych i podatkowych, związanych z VAT w imporcie w przypadku naruszenia przepisów prawa celnego. Podatkowe aspekty wyroku dotyczyły uznania przez TSUE za możliwe wykluczenia odliczenia podatku od wartości dodanej związanego z przywozem, do zapłaty którego zobowiązany jest przewoźnik niebędący ani importerem, ani właścicielem towarów, zapewniający jedynie ich transport i odprawę celną w ramach swojej działalności podlegającej podatkowi od wartości dodanej. Komentując to orzeczenie, autor wskazał na wykreowanie przez TSUE nowego typu podatku w postaci sankcyjnego i niepodlegającego odliczeniu VAT, związanego z naruszeniami wymogów wynikających z przepisów prawa celnego, co stanowi odstępstwo od wykładni tego sądu zmierzającej zazwyczaj w kierunku neutralności opodatkowania.

Kolejnym poddanym analizie orzeczeniem było postanowienie WSA w Kielcach z 14 stycznia 2016 r.²⁸, w komentarzu do którego zwrócono uwagę na istniejącą lukę prawną w przepisach Ordynacji podatkowej do-

²⁶ II FSK 33106/14 oraz II FSK 85/15.

²⁷ Sprawa C-187/14 *Skatteministeriet przeciwko DSV Road A/S*.

²⁸ I SA/Ke 9/16.

tyczącą niemożności zaskarżenia postanowienia organu podatkowego o przedłużeniu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do czasu zakończenia weryfikacji w ramach kontroli podatkowej w sytuacji, gdy postanowienie to dotyczyło sytuacji określonej w art. 87 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁹. Komentując postanowienie WSA, autorka opowiedziała się za wywiedzeniem prawa do zaskarżenia ww. postanowień organów podatkowych na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. w związku z art. 2, art. 45 i 184 Konstytucji RP oraz przepisów unijnych.

Wyrok NSA z 18 grudnia 2014 r.³⁰ dotyczył nadpłaty powstałej wskutek orzeczenia TSUE eliminującego wykładnię prawa krajowego niezgodną z prawem unijnym. NSA uznał w nim, że również wyroki interpretacyjne TSUE objęte są treścią art. 74 pkt 1 O.p., a zatem w analizowanej sprawie nadpłata mogła powstać na podstawie tego przepisu.

Ostatnie z orzeczeń dotyczących podatków obrotowych, wyrok NSA z 16 listopada 2015 r.³¹, dotyczył kryteriów decydujących o możliwości zastosowania obniżonej stawki VAT w świetle zasady neutralności VAT. Sąd uznał, że samo zawężenie w krajowych przepisach kategorii środków spożywczych, do których zastosowanie ma stawka obniżona, nie pozwala na przyjęcie, że przepis krajowy jest sprzeczny z prawem unijnym. Prawo to wymaga, aby towary podobne i konkurencyjne względem siebie były opodatkowane taką samą stawką. Sąd uznał, że podobieństwo towarów oraz ich konkurencyjność względem siebie powinna być rozpatrywana na gruncie konkretnych stanów faktycznych.

Analizowane w rozdziale III orzeczenia dotyczyły jednego tylko podatku – VAT. Ich treść wskazuje na silne związki przepisów polskich, regulujących ten rodzaj podatku, z przepisami unijnymi oraz z orzecznictwem TSUE, co ma związek z harmonizacją tego podatku w UE.

W ostatnim, IV rozdziale przedmiotem badań było orzecznictwo w sprawach podatków majątkowych, obejmujące 5 wyroków sądów administracyjnych dotyczących podatku od nieruchomości.

²⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.

³⁰ I FSK 1204/14.

³¹ I FSK 759/14.

W pierwszym z nich³² NSA oceniał znaczenie terminu „względy techniczne”, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych³³, które z uwagi na brak definicji legalnej budziło liczne wątpliwości interpretacyjne. NSA doszedł do wniosku, że pojęcie to obejmuje również skutki postępu technologicznego. Wyrok ten, zapadły w 2015 r., dotyczy nieaktualnego stanu prawnego, ponieważ z dniem 1 stycznia 2016 r. ustawodawca znowelizował ustawę o podatkach i opłatach lokalnych³⁴, usuwając z niej pojęcie względów technicznych. Jednak poza znaczeniem historycznym, wyrok ten pozostaje istotny z punktu widzenia podatników i organów podatkowych, jako znajdujący zastosowanie do spraw które zostały lub mogą jeszcze zostać wszczęte, dotyczących stanu faktycznego z lat ubiegłych.

Kolejny wyrok, wydany 16 grudnia 2015 r. przez WSA w Bydgoszczy³⁵, dotyczy pojęcia budynku w podatku od nieruchomości. W jego świetle przynależność obiektu budowlanego do kategorii budynków nie zależy jedynie od spełnienia przesłanek ustawowych (trwałe związanie z gruntem, wydzielenie z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, posiadanie fundamentów i dachu), ale również elementów funkcjonalnych, takich jak m.in. przeznaczenie czy wyposażenie. Ten sam obiekt budowlany może w pewnych okolicznościach być kwalifikowany dla celów podatkowych jako budynek lub budowla, co ma wpływ na sposób obliczenia i wysokość opodatkowania. Wyrok ten jest pierwszym, w którym sąd musiał określić charakter obiektu budowlanego w postaci wielkogabarytowego silosa o kilku kondygnacjach, z których tylko jedna jest przeznaczona do składowania materiałów sypkich, posiadającego cechy budynku w rozumieniu u.p.o.l. Został on słusznie skrytykowany przez autora głośno z uwagi na „bezrefleksyjne” powielenie dorobku orzecznictwa dotyczącego opodatkowania stacji transformatorowych, zamiast wy-

³² Wyrok NSA z 10 września 2015 r., II FSK 1972/13.

³³ Dz.U. z 2016 r., poz. 716 ze zm.

³⁴ Ustawą o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 czerwca 2015 r. (Dz.U. z 2015 r., poz. 1045), która weszła w życie 1 stycznia 2016 r.

³⁵ I SA/Bd 941/15 (nieprawomocny).

pracowania samodzielного i uwzględniającego charakter tych obiektów (silosów) stanowiska.

W wyroku z 19 listopada 2015 r.³⁶ NSA oceniał m.in. znaczenie ewidencji gruntów i budynków w podatku od nieruchomości w sytuacji braku oznaczenia funkcji budynku w ewidencji, dochodząc do wniosku, że organ podatkowy zobowiązany jest do ustalenia rzeczywistej funkcji budynku. Wyrokiem z 14 stycznia 2015 r.³⁷ WSA w Olsztynie zanegował możliwość zakwalifikowania hali namiotowej stanowiącej tymczasowy obiekt budowlany jako budowli w rozumieniu u.p.o.l., co wyklucza jej opodatkowanie podatkiem od nieruchomości³⁸. Ostatnie z komentowanych orzeczeń³⁹ dotyczyło podstawy opodatkowania budowli stanowiących element środka trwałego.

Komentowane w obu ostatnich rozdziałach wyroki dotyczą istotnych kwestii, sprawiających poważne problemy podatnikom oraz organom podatkowym i sądom administracyjnym. „Monotematyczność” tych rozdziałów wyrażająca się w ograniczeniu się do jednego rodzaju podatku nie musi być traktowana jako mankament. Wydaje się bowiem oczywiste, że z uwagi na dużą liczbę orzeczeń zdecydowano się na wybór tych, które zapadły w sprawach o najistotniejszym znaczeniu.

Podsumowując powyższe ustalenia, należy pozytywnie ocenić recenzowaną pracę. Przedmiotem analizy uczyniono orzeczenia ważne z punktu widzenia zarówno podatników, jak i przedstawicieli doktryny oraz praktyków prawa podatkowego. Niekiedy sądy prezentowały w nich tezy kontrowersyjne albo odmienne od wcześniej uznawanych. Zaprezentowano szeroki zakres spraw, obejmujący zagadnienia ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego, co zasługuje na uznanie oraz czyni pracę interesującą z uwagi na wyselekcjonowanie najistotniejszych orzeczeń. Za najcenniejszą część pracy należy uznać komentarze do omawianych orze-

³⁶ II FSK 2365/13.

³⁷ I SA/Ol 911/14.

³⁸ Pogląd o braku możliwości kwalifikacji hali namiotowej jako budowli wyraża również doktryna. Zob. M. Macudziński, *Czy hale namiotowe podlegają podatkowi od nieruchomości?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 4, s. 9 i n., DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.020>.

³⁹ Wyrok NSA z 12 stycznia 2016 r., II FSK 2243/15.

czeń (obejmujące niekiedy również przytoczenie poglądów doktryny, ewolucji stanowisk sądów itp.), autorstwa specjalistów będących autorytetami z zakresu prawa podatkowego.

Recenzowana praca nie jest jedyną próbą badania orzecznictwa sądów w sprawach podatkowych. Tytułem przykładu można wymienić pracę pod red. B. Dautera „Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych”⁴⁰, poświęconą Ordynacji podatkowej, w której zaprezentowano wybrane orzeczenia dotyczące poszczególnych przepisów tej ustawy, czy dzieło „Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne” pod red. W. Morawskiego⁴¹, zawierające wnikliwą analizę orzecznictwa dotyczącego podatku od nieruchomości. Praca „Orzecznictwo w sprawach podatkowych. Komentarze do wybranych orzeczeń” stanowi kolejną cenną pozycję poświęconą badaniu orzecznictwa sądów w sprawach podatków. Jej twórcom udało się stworzyć dzieło o wysokich walorach naukowych, a przy tym interesujące oraz przydatne praktykom.

Bibliografia:

- Bączyk M., Borodo A., Cilak M., Justyński T., Wałachowska M., *Zobowiązania cywilnoprawne w regulacjach prawa finansowego. Seminarium na Wydziale Prawa i Administracji UMK, Toruń, 24 marca 2015 r.*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015, nr 2, s. 98,
DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2015.016>.
- Dauter B. (red.), Gródecka M., Grzybowski T., Kaligowska L., Kołtan K., Sarnowiec M., Zaorski K., *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, Warszawa 2007, ss. 861.

⁴⁰ B. Dauter (red.), M. Gródecka, T. Grzybowski, L. Kaligowska, K. Kołtan, M. Sarnowiec, K. Zaorski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo sądów administracyjnych w sprawach podatkowych*, Warszawa 2007, ss. 861.

⁴¹ Badanie orzecznictwa dotyczącego podatku od nieruchomości podjęto w pracy W. Morawski (red. nauk.), T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, O. Łunarski, P. Majka, J. Wantoch-Rekowski, *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, ss. 680.

- Hanusz A., *W kwestii autonomii prawa podatkowego*, [w:] A. Kostecki (red.), *Prawo finansowe i nauka prawa finansowego na przełomie wieków*, Kantor Wydawniczy „Zakamycze”, Kraków 2000.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, TNOiK, Toruń 1999.
- Macudziński M., *Czy hale namiotowe podlegają podatkowi od nieruchomości?*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2016, nr 4, s. 9 i n., DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2016.020>.
- Morawski W. (red. nauk.), Brzezicki T., Lasiński-Sulecki K., Łunarski O., Majka P., Wantoch-Rekowski J., *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, ss. 680.
- Świtała F., *Nieważność czynności prawnej a autonomia prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 4, s. 5-9.
- Świtała F., *Usługi świadczone przez nierezydentów a orzecznictwo sądowe w sprawach podatku dochodowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2015, s. 49–66.