

# Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego

## Węzłowe problemy

redakcja naukowa  
Bogumił Brzeziński



LEX

a Wolters Kluwer business

# Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego

## Węzłowe problemy

redakcja naukowa  
Bogumił Brzeziński

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa



**LEX**

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2013

*Stan prawny na 1 stycznia 2013 r.*

Recenzent

*Prof. zw. dr hab. Jan Głuchowski*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Joanna Maź*

Opracowanie redakcyjne

*Katarzyna Świerk-Bożek*

Łamanie

*Andrzej Gudowski*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska SA, 2013

ISBN: 978-83-264-4124-0

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska SA

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	13
Wstęp .....	17
<b>CZĘŚĆ I</b>	
Zagadnienia ogólne. Zobowiązania podatkowe. Postępowanie podatkowe .....	19
<b>Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty a postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego (Hanna Filipczyk) .....</b>	<b>21</b>
1. Wstęp.....	21
2. Układ problemów – matryca rozwiązań.....	22
3. Stanowiska w orzecznictwie sądowym.....	22
4. Stanowiska w doktrynie prawa podatkowego (przeгляд uproszczony) .....	25
5. Nadpłata a zobowiązanie podatkowe.....	26
6. Pytanie pierwsze.....	27
7. Pytanie drugie .....	29
8. Pytanie trzecie .....	31
9. Kilka kwestii szczegółowych – uwagi uzupełniające .....	32
9.1. Charakter prawny skorygowanego zeznania (deklaracji), o których mowa w art. 75 § 4 o.p. ....	32
9.2. Decyzja określająca wysokość nadpłaty a decyzja stwierdzająca nadpłatę .....	32
9.3. Treść art. 79 § 1 o.p.....	33
9.4. Systematyka ordynacji podatkowej .....	33
10. Problem bezpodstawnego wzbogacenia a orzekanie w sprawie nadpłaty .....	34
11. Podsumowanie .....	35
Wybór orzeczeń .....	35
Bibliografia.....	41
<b>Skutki złożenia pełnomocnictwa do akt postępowania podatkowego w zakresie umocowania do reprezentowania strony przed sądem administracyjnym (Piotr Karwat) .....</b>	<b>42</b>
1. Wstęp.....	42
2. „Dołączenie” pełnomocnictwa do akt sprawy .....	44
3. Istota sporu .....	45

4. Dwa poglądy .....	45
5. Pogląd konserwatywny – argumenty .....	46
6. Pogląd liberalny – argumenty.....	47
7. Możliwy kompromis? .....	47
8. Znaczenie terminów „sprawa” i „akta sprawy” .....	48
9. Znaczenie terminu „akta sprawy” użytego w art. 37 § 1 p.p.s.a. ....	50
10. Artykuł 37 § 1 p.p.s.a. a gwarancje procesowe.....	52
11. Wymóg zachowania w aktach sądowych pełnomocnictwa jako dowodu na należytą reprezentację strony w procesie .....	53
12. Wnioski.....	54
<b>Doręczenia w postępowaniu podatkowym (Marian Masternak).....</b>	<b>55</b>
1. Wprowadzenie.....	55
2. Zasada oficjalności doręczeń .....	56
3. Podmioty dokonujące doręczeń.....	58
4. Podmioty doręczeń.....	62
5. Obowiązek informowania organu podatkowego o zmianie adresu .....	70
6. Sposoby doręczeń.....	73
7. Miejsce doręczania pism osobom fizycznym.....	75
8. Szczególne tryby doręczania pism osobom fizycznym.....	80
9. Doręczanie pism jednostkom organizacyjnym .....	90
10. Doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej .....	93
11. Doręczanie pism przez wywieszenie w siedzibie organu .....	94
12. Potwierdzenie odbioru pisma.....	95
13. Odmowa odbioru pisma przez adresata .....	96
14. Podsumowanie.....	98
<b>Zwrot nadpłaty powstałej na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (Krzysztof Lasiński-Sulecki, Wojciech Morawski).....</b>	<b>100</b>
1. Orzecznictwo TS – podstawa do odmowy zwrotu czy instrument ochrony prawa do zwrotu nadpłaconego podatku? .....	100
2. Ograniczenia zwrotu nadpłaty – unijny punkt widzenia .....	102
3. Ewolucja orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.....	105
4. Stanowisko polskich sądów administracyjnych – historia pytań, odpowiedzi i zdań odrębnych.....	108
5. Zakres oddziaływania uchwały Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11.....	112
6. Zwrot podatku podmiotowi niebędącemu podatnikiem .....	113
7. Krytyka stanowiska zawartego w uchwale Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11.....	113
8. Podsumowanie.....	115
Wybór orzeczeń .....	116
Bibliografia.....	116

<b>CZĘŚĆ II</b>	
<b>Podatki dochodowe</b> .....	119
<b>Zagadnienie reprezentacji i reklamy w prawie podatkowym</b>	
( <i>Agnieszka Bielska-Brodziak, Bronisława Jastrzębska</i> ).....	121
1. Wprowadzenie. Co wspólnego mają ze sobą Budda, ślepcy, słoń i podatkowa reprezentacja?.....	121
2. Ewolucja brzmienia przepisów o reprezentacji i reklamie .....	123
3. Typowe zachowania rynkowe oceniane jako reprezentacja .....	126
3.1. Usługi gastronomiczne .....	127
3.2. Prezenty .....	132
3.3. Konferencje i imprezy firmowe.....	145
4. Koncepcje znaczeniowe reprezentacji w orzecznictwie podatkowym .....	152
4.1. Koncepcja pierwsza. Reprezentacja jako przeciwieństwo reklamy.....	152
4.2. Koncepcja druga. Zwrot „w szczególności” – niefortunny drogowskaz interpretacyjny .....	156
4.3. Koncepcja trzecia. Słowniki językowe jako punkt wyjścia dla definiowania terminu „reprezentacja” .....	161
4.3.1. Wariant pierwszy. Reprezentacja jako słownikowa „wystawność” – standardy wystawności i okazałości jako punkt odniesienia.....	164
4.3.2. Wariant drugi. Reprezentacja, czyli korzystny wizerunek – „pewność” płynąca z uproszczeń .....	166
4.3.3. Wariant trzeci. Reprezentacja jako przedstawicielstwo (termin prawny), czyli o nieakceptowalnym użyciu słownika .....	168
5. Zakończenie.....	171
<b>Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym</b>	
( <i>Bogumił Brzeziński</i> ) .....	176
1. Wprowadzenie .....	176
2. Zarys problematyki .....	176
3. Przychody podatkowe .....	180
4. Koszty uzyskania przychodów.....	185
5. Uwagi końcowe.....	187
Orzecznictwo .....	190
Bibliografia.....	190
<b>Ceny transferowe w polskim prawie podatkowym</b> ( <i>Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> ).....	192
1. Próba zdefiniowania problemu .....	192
2. Źródła prawa .....	193
3. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania czy uchylaniu się od opodatkowania? .....	196
4. Przepisy dotyczące cen transferowych jako regulacje o charakterze wyjątku.....	197

5. Sformułowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych a umowy międzynarodowe .....	197
6. Nierynkowe warunki transakcji.....	198
7. Związek przyczynowo-skutkowy w podatkach dochodowych.....	199
8. Racjonalność ekonomiczna transakcji.....	200
9. Zbieg art. 11 i 14 u.p.d.o.p. ....	201
10. „Ciężar dowodu” .....	202
11. Określanie podstawy opodatkowania .....	202
12. Dokumentacja .....	202
13. Porozumienia cenowe – temporalny zakres oddziaływania.....	203
14. Cel reżimu wartości wolnorynkowej .....	204
15. Związek przyczynowo-skutkowy w podatku od towarów i usług .....	205
16. Ceny transferowe w podatku od towarów i usług przed 2008 r. ....	206
17. Podsumowanie.....	206
Wybór orzeczeń .....	207
Bibliografia.....	209
<b>Opodatkowanie pracowniczych świadczeń nieodpłatnych</b>	
( <i>Olgierd Łunarski, Paweł Majka</i> ) .....	210
1. Wstęp.....	210
2. Pojęcie przychodu oraz przychodu ze stosunku pracy.....	210
3. Pojęcie i zasady opodatkowania pracowniczych świadczeń nieodpłatnych.....	214
4. Opodatkowanie pakietów medycznych.....	217
5. Opodatkowanie świadczeń uzyskanych w związku z udziałem w imprezach integracyjnych.....	223
6. Opodatkowanie świadczeń w postaci dowozu pracowników do pracy.....	227
7. Podsumowanie .....	227
Wybór orzeczeń .....	228
Bibliografia.....	230
<b>Polska klauzula ogólna zapobiegająca unikaniu opodatkowania na tle rozwiązań stosowanych w innych państwach</b> ( <i>Agnieszka Olesińska</i> ).....	
1. Uwagi ogólne.....	232
2. Unikanie opodatkowania .....	232
3. Reakcje na unikanie opodatkowania.....	233
4. Ogólna klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania .....	235
5. Charakter prawny i konstrukcja normy .....	237
6. Hipoteza normy – uwagi ogólne.....	237
7. Pojęcie unikania opodatkowania jako element budowy hipotezy normy prawnej zapobiegającej temu zjawisku .....	238
8. Inne elementy hipotezy normy.....	240
8.1. Uwagi ogólne .....	240
8.2. Nadużycie prawa.....	241

8.3. Sztuczność, nieprzystawanie do realiów ekonomicznych, brak uzasadnienia gospodarczego.....	241
8.4. Zamiar (cel) osiągnięcia korzyści podatkowej .....	243
8.5. Skutek .....	247
9. Dyspozycja normy.....	247
10. Podsumowanie .....	251

### **Opodatkowanie usług niematerialnych u źródła – dylematy interpretacyjne**

<i>(Joanna Zawiejska-Rataj)</i> .....	255
1. Problemy interpretacyjne a opodatkowanie usług niematerialnych u źródła – zarys tematyki .....	255
2. Ogólne przedstawienie mechanizmu opodatkowania .....	256
3. Osiąganie przychodów (dochodów) na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.....	258
4. Katalog usług niematerialnych.....	263
5. Właściwy sposób opodatkowania? .....	265
6. Podsumowanie .....	268
Wybór orzeczeń .....	270
Bibliografia.....	271

## **CZĘŚĆ III**

<b>Podatek od towarów i usług.....</b>	<b>273</b>
--	------------

### **Opodatkowanie świadczeń złożonych podatkiem od towarów i usług**

<i>(Adam Bartosiewicz)</i> .....	275
1. Wprowadzenie .....	275
2. Podatek VAT jako podatek od zdarzeń ekonomicznych, a nie umów.....	276
3. Świadczenie złożone jako przedmiot opodatkowania .....	277
4. Kwalifikowalność świadczenia jako kompleksowego .....	278
4.1. Brak definicji.....	278
4.2. Świadczenia złożone jako wyjątek, a nie zasada .....	279
4.3. Przesłanki uznania zdarzenia za świadczenie kompleksowe.....	281
4.4. Kryterium potrzeby konsumenta (efektu świadczenia) .....	283
4.5. Związek świadczeń – kryterium niepogorszonej jakości .....	284
4.6. Związek świadczeń – kryterium nieistotności świadczeń dodatkowych ....	286
4.7. Związek świadczeń – możliwość wykonywania przez inne podmioty .....	287
4.8. Związek świadczeń – kryterium czasu .....	290
4.9. Obiektywny czy subiektywny charakter oceny złożoności świadczeń .....	291
4.10. Brak reguły generalnej – ocena <i>a casu ad casum</i> .....	292
5. Ustalenie dominującego elementu świadczenia .....	293
6. Świadczenie złożone jako jeden przedmiot opodatkowania a stawka podatku .....	296
7. Zakończenie.....	299
Komentarz i posłowie .....	300
Wybór orzeczeń .....	301



Orzecznictwo .....	307
Bibliografia .....	308
<b>Usługi medyczne zwolnione z VAT (Dagmara Dominik-Ogińska) .....</b>	<b>309</b>
1. Wstęp .....	309
2. Prawo unijne .....	310
2.1. Reguły interpretacyjne prawa unijnego .....	310
2.2. Przepisy dyrektywy 2006/112/WE dotyczące opieki medycznej .....	311
2.2.1. System VAT .....	311
2.2.2. Zwolnienia VAT .....	312
2.2.3. Art. 132 ust. 1 lit. b dyrektywy 2006/112/WE .....	314
2.2.3.1. Pojęcie „opieka szpitalna i medyczna” .....	314
2.2.3.2. Pojęcie „czynności związane ściśle z opieką szpitalną i medyczną” .....	315
2.2.3.3. Placówki uznane za mające charakter podobny do szpitali, ośrodków medycznych i diagnostycznych .....	317
2.2.3.4. Warunki socjalne porównywalne do stosowanych w odniesieniu do instytucji prawa publicznego .....	319
2.2.3.5. Warunki przyznania zwolnienia .....	320
2.2.4. Art. 132 ust. 1 lit. c dyrektywy 2006/112/WE .....	322
2.2.4.1. Pojęcie „świadczenie opieki medycznej” .....	322
2.2.4.2. Zawody medyczne i paramedyczne .....	323
2.3. Przepisy polskie dotyczące ochrony zdrowia .....	325
2.4. Wykładnia prounijna .....	327
2.4.1. Przepisy obowiązujące do 1 stycznia 2011 r. ....	327
2.4.2. Przepisy obowiązujące po 1 stycznia 2011 r. ....	329
2.4.2.1. Art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT .....	329
2.4.2.2. Art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy o VAT .....	333
2.4.2.3. Art. 43 ust. 1 pkt 19 ustawy o VAT .....	334
2.4.2.4. Art. 43 ust. 1 pkt 19a ustawy o VAT .....	335
2.5. Konkluzja .....	336
Wybór orzeczeń .....	337
Bibliografia .....	343
Akty prawa unijnego .....	343
Akty prawa polskiego .....	344
Orzecznictwo TS .....	345
Opinie .....	348
Wyroki sądów administracyjnych .....	348
Interpretacje indywidualne .....	348
<b>Orzecznictwo sądów administracyjnych dotyczące oszustw podatkowych w podatku od towarów i usług w związku z obrotem złomem metali (Marek Kalinowski) .....</b>	<b>350</b>
1. Wprowadzenie .....	350
2. Formy oszustw podatkowych w podatku od wartości dodanej .....	351

3. Mechanizm dokonywania oszustw podatkowych w zakresie obrotu złomem w Polsce.....	353
4. Konsekwencje uczestnictwa w łańcuchu operacji prowadzących do oszustwa podatkowego w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości i jego stosowanie w państwach Unii Europejskiej.....	354
5. Praktyka polskich sądów administracyjnych dotycząca odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w wypadku oszustw podatkowych.....	361
6. Ocena praktyki polskich sądów administracyjnych dotycząca odmowy prawa do odliczenia podatku naliczonego w wypadku oszustw podatkowych.....	365
<b>Dostawa terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę jako przedmiot podatku od towarów i usług (Janusz Orłowski).....</b>	<b>373</b>
1. Wprowadzenie.....	373
2. Tereny budowlane oraz przeznaczone pod zabudowę w ustawie o VAT.....	373
3. Dostawa terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę.....	375
4. Dostawa terenu budowlanego w dyrektywach dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i zagadnienie ich implementacji ustawą o VAT.....	377
5. Opodatkowanie dostawy terenów budowlanych bądź przeznaczonych pod zabudowę w świetle orzecznictwa sądowego.....	382
5.1. Charakter działalności gospodarczej według art. 15 ust. 1 i 2 ustawy o VAT.....	382
5.2. Dostawa terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę jako przedmiot działalności gospodarczej.....	384
5.3. Zamiar związany z „przeznaczeniem” danej nieruchomości.....	385
6. Moment nabycia nieruchomości gruntowej i prawo do odliczenia podatku naliczonego.....	387
7. Działalność w zakresie obrotu nieruchomościami.....	389
8. Dostawa z majątku wspólnego małżonków.....	391
9. Sprzedaż gruntów wchodzących w skład gospodarstwa rolnego.....	392
10. Opodatkowanie sprzedaży nieruchomości gruntowych podatkiem od towarów i usług czy podatkiem od czynności cywilnoprawnych?.....	394
11. Podsumowanie.....	395
Wybór orzeczeń.....	396
<b>CZĘŚĆ IV</b>	
<b>Inne zagadnienia.....</b>	<b>401</b>
<b>Spór o pojęcie budowli w podatku od nieruchomości (Wojciech Morawski).....</b>	<b>403</b>
1. Stan prawny.....	403
2. Wadliwość regulacji prawnej.....	405
3. Stanowisko organów podatkowych.....	406
4. Orzecznictwo sądów administracyjnych – na drodze do stworzenia podatku od majątku trwałego przedsiębiorców?.....	406

5. Ewolucja orzecznictwa sądów administracyjnych na korzyść podatników.....	408
6. Wyrok TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09 – potwierdzenie ewolucji orzecznictwa.....	409
7. Orzecznictwo sądów administracyjnych wobec wyroku TK.....	412
8. Wyrok TK nie kończy sporów.....	415
9. Podsumowanie.....	416
Wybór orzeczeń .....	416
Bibliografia.....	417

### **Pojęcie przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części w prawie podatkowym**

<i>(Jowita Pustuł)</i> .....	418
1. Uwagi wstępne.....	418
2. Przedsiębiorstwo.....	419
2.1. Definicja pojęcia przedsiębiorstwa.....	419
2.2. Wyłączenie składników majątkowych z przedmiotu umowy.....	420
2.3. Zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa.....	424
3. Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa .....	425
3.1. Uwagi ogólne .....	425
3.2. Wyodrębnienie organizacyjne.....	427
3.3. Wyodrębnienie finansowe .....	429
3.4. Wyodrębnienie funkcjonalne .....	430
3.5. Definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa a zobowiązania.....	432
4. Podsumowanie.....	433
Orzecznictwo .....	434
Interpretacje podatkowe .....	434
Bibliografia.....	436

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)
- k.k.s. – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p. – ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 z późn. zm.)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 z późn. zm.)
- k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1974 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.)
- k.r.o. – ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 788 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- pr. bud. – ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 243, poz. 1623 z późn. zm.)
- pr. cel. – ustawa z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. Nr 68, poz. 622 z późn. zm.)
- pr. dewiz. – ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. – Prawo dewizowe (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 826)

- szósta dyrektywa – szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. UE L 145 z 13.06.1977, s. 1 z późn. zm.)
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolid.: Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
- u.d.l. – ustawa z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. Nr 112, poz. 654 z późn. zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)
- ustawa o VAT – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.z.o.z. – ustawa z dnia 30 sierpnia 1991 r. o zakładach opieki zdrowotnej (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 14, poz. 89 z późn. zm.)
- z.t.p. – rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. Nr 100, poz. 908)

### **Czasopisma, zbiory orzecznictwa**

- EPS – Europejski Przegląd Sądowy
- FK – Finanse Komunalne
- Jur. Pod. – Jurysdykcja Podatkowa
- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSNAP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
- OSNC – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
- OSNCP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
- OSNKW – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa

OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
Pr. i Pod.	– Prawo i Podatki
Prz. Pod.	– Przegląd Podatkowy
Zb. Orz.	– Zbiór Orzecznictwa
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

### Inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	– Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TS	– Trybunał Sprawiedliwości
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny



## Wstęp

Charakteryzując w sposób najbardziej ogólny prawo podatkowe, można powiedzieć, że jest to dziedzina obszerna, o dużej zmienności przepisów, których liczba wykazuje tendencję wzrostową. Dodatkową trudność przy interpretacji prawa podatkowego sprawia złożoność struktur normatywnych, co powoduje, że do ustalenia istnienia obowiązku bądź uprawnienia jednostki niezbędna jest jednoczesna analiza znacznej niekiedy liczby przepisów prawa.

Wspomniane trudności potęguje jeszcze fakt, że prawo podatkowe charakteryzuje się istotnym, ponadprzeciętnym poziomem rozbieżności interesów stron stosunków prawnych. To wszystko sprawia, że dyskurs prawniczy w tej dziedzinie prawa jest współcześnie dosyć intensywny. Trzeba przy tym zauważyć, że pewne problemy mają charakter bardziej znaczący od innych; na nich ogniskuje się uwaga środowiska podatkowego na dłuższy czas. Praca, którą oddajemy do rąk Czytelników, poświęcona jest takiej właśnie kategorii węzłowych problemów wykładni i stosowania prawa podatkowego. Została ona podzielona na cztery części.

Pierwsza część zawiera opracowania dotyczące zagadnień ogólnych. Znajdują się tutaj artykuły poświęcone materialnoprawnym i proceduralnym aspektom nadpłaty w podatkach, a także innym istotnym instytucjom proceduralnym, takim jak doręczenie i pełnomocnictwo.

Na drugą część składają się opracowania dotyczące prawnej problematyki opodatkowania dochodu. Poruszono tu m.in. kwestie podatkowoprawnej kwalifikacji wydatków na reprezentację i reklamę, problematykę cen transferowych, opodatkowania niektórych świadczeń pracowniczych oraz opodatkowania usług niematerialnych podatkiem pobieranym u źródła. Bardziej ogólny charakter ma artykuł dotyczący perspektyw wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego ogólnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania oraz opracowanie na temat metodologicznych aspektów orzekania przez polskie sądy administracyjne w sprawach z zakresu opodatkowania dochodów.

Trzecia część poświęcona jest problematyce podatku od towarów i usług. Można tu znaleźć artykuły dotyczące opodatkowania świadczeń złożonych, opodatkowania dostawy terenów budowlanych, zwolnienia od opodatkowania usług medycznych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych w sprawach, w których w grę może wchodzić oszustwo podatkowe.

W ostatniej, czwartej części znajdują się opracowania poświęcone jeszcze innym zagadnieniom – pojęciu budowli w podatku od nieruchomości i sporowi, jaki wokół



tego pojęcia się toczy oraz pojęciu przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części w rozumieniu przepisów prawa podatkowego.

Naszym zamierzeniem była pogłębiona analiza prawna problemów objętych kolejnymi artykułami, uwzględniająca zarówno poglądy wyrażane w orzecznictwie podatkowym sądów, jak i w doktrynie prawa podatkowego. Tam, gdzie było to możliwe i zasadne, zostały podjęte próby rozwiązania istniejących problemów interpretacyjnych i wskazania argumentacji, jaka przemawia za określonymi hipotezami interpretacyjnymi.

Chociaż w wypadku poszczególnych opracowań zasadniczym celem było ukazanie teoretycznych aspektów omawianych w nich problemów, to kładziono także nacisk na praktyczne konsekwencje rekomendowanych rozwiązań interpretacyjnych. Ocenę tego, czy ten zamysł został dobrze zrealizowany, pozostawiamy Czytelnikom.

*Redaktor naukowy  
Bogumił Brzeziński*

Część I

**ZAGADNIENIA OGÓLNE. ZOBOWIĄZANIA PODATKOWE.  
POSTĘPOWANIE PODATKOWE**



## POSTĘPOWANIE W SPRAWIE STWIERDZENIA NADPŁATY A POSTĘPOWANIE W SPRAWIE OKREŚLENIA ZOBOWIĄZANIA PODATKOWEGO

### 1. Wstęp

Przedmiotem tego artykułu jest budząca kontrowersje w doktrynie prawa podatkowego i orzecznictwie sądów administracyjnych kwestia relacji między postępowaniem w sprawie stwierdzenia nadpłaty, wszczętym wnioskiem podatnika złożonym na podstawie art. 75 § 1 lub 2 o.p. a postępowaniem wymiarowym, prowadzonym w zakresie zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa (tj. w sposób określony w art. 21 § 1 pkt 1 o.p.) i zakończonym wydaniem decyzji określającej (względnie umorzeniem postępowania). Jest to zagadnienie przedmiotu i zakresu postępowania nadpłatowego.

Celem rozważań jest wypracowanie i prezentacja rozwiązania, które racjonalizuje obowiązującą regulację prawną, a jednocześnie spełnia łącznie następujące kryteria:

- 1) koresponduje z istotą nadpłaty, jako pojęcia prawnego określonego przepisami ordynacji podatkowej, w jej stosunku do zobowiązania podatkowego;
- 2) daje się obronić w konfrontacji z brzmieniem przepisów ordynacji podatkowej;
- 3) wykazuje cechę maksymalnej uzasadnionej prostoty.

Rozważania dotyczą zasadniczo: 1) nadpłat incydentalnych (w odróżnieniu od konstrukcyjnych)<sup>1</sup>, 2) wywołanych działaniem podatnika jako podmiotu spełniającego świadczenie podatkowe lub płatnika, które jednocześnie 3) dotyczą zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa i 4) są objęte obowiązkiem składania zeznań (deklaracji). Wprawdzie poniższe wnioski *mutatis mutandis* można poddać uogólnieniu, jednak ze względu na znaczne rozproszenie przypadków stwierdzenia i zwrotu nadpłaty nie odnoszą się do innych sytuacji niż opisane powyższymi warunkami. Takie ograniczenie rozważań można uzasadnić m.in. paradygmatycznym charakterem nadpłat wskazanego rodzaju i ich typowym występowaniem w praktyce.

---

<sup>1</sup> Nadpłata incydentalna (losowa) jest „wynikiem działania sprzecznego z prawem podatkowym”, nadpłata konstrukcyjna stanowi „rezultat działań zgodnych z prawem i stosowania określonych instytucji prawa podatkowego” – M. Ślifirczyk, *Nadpłata podatku*, Kraków 2005, s. 26.

## 2. Układ problemów – matryca rozwiązań

Z rozważanym zagadnieniem – w zakresie, w jakim jest dyskusyjne<sup>2</sup> – wiążą się trzy zasadnicze pytania:

- 1) Czy rozstrzygnięcie przez organy podatkowe w przedmiocie nadpłaty (przez stwierdzenie nadpłaty lub odmowę jej stwierdzenia) wymaga rozstrzygnięcia w przedmiocie zobowiązania podatkowego (określenia jego wysokości na podstawie art. 21 § 3 o.p.<sup>3</sup>, w razie gdy jest ona różna od wykazanej w skorygowanej deklaracji<sup>4</sup>)?
- 2) Czy rozstrzygnięcia te (w sprawie stwierdzenia lub odmowy stwierdzenia nadpłaty oraz wysokości zobowiązania podatkowego) powinny, ewentualnie mogą zostać wydane w dwóch odrębnych postępowaniach?
- 3) Czy jest dopuszczalne rozstrzygnięcie w przedmiocie zobowiązania podatkowego po wydaniu decyzji w przedmiocie nadpłaty (stwierdzającej nadpłatę lub odmawiającej jej stwierdzenia)?

Odpowiedzi na te pytania kształtują obraz stosunku postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty do postępowania w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego.

Wskazane wyżej trzy problemy wiążą skomplikowane relacje logiczne (w znaczeniu logiki praktycznej, nie formalnej). W matrycy rozwiązań, jaką kreują powyższe pytania, pewne pola pozostaną nieobsadzone – określone rozstrzygnięcia zobowiązują do przyjęcia innych lub to wykluczają.

## 3. Stanowiska w orzecznictwie sądowym

Przed przystąpieniem do właściwej analizy problemów wskazanych w pkt 2 warto ukazać rozmiar dotyczących ich kontrowersji orzeczniczych i doktrynalnych. Mają one (podobnie jak zagadnienia, których dotyczą i regulacje prawne, z których wyrastają) swoją długą i pełną interpretacyjnych „zakrętów” historię, ograniczę się jednak do przedstawienia ich obecnego stanu.

W orzecznictwie sądowym dominują dwa konkurencyjne, choć wykazujące istotne cechy podobieństwa, poglądy. Oba zakładają nietożsamość przedmiotu oraz zakresu postępowania nadpłatowego i tzw. wymiarowego (zakończonego wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe)<sup>5</sup>.

<sup>2</sup> Niektóre kwestie szczegółowe pozostające w obrębie tego zagadnienia są, jak się wydaje, niesporne, np. że nie jest możliwe orzekanie o wysokości nadpłaty w sposób niezgodny z wymiarem zobowiązania podatkowego wynikającym z pozostającej w obrocie prawnym decyzji określającej (zresztą także ustalającej).

<sup>3</sup> Dla uproszczenia stale odnoszę się jedynie do decyzji określającej zobowiązanie podatkowe (art. 21 § 3 o.p.). Faktycznie jednak wnioski, po ich odpowiednim dostosowaniu, można rozciągnąć także na decyzje, o których mowa w art. 21 § 3a i 4, art. 21b i 24 o.p.

<sup>4</sup> Przepisy dotyczące nadpłaty odnoszą się do „zeznania (deklaracji)” (zob. np. art. 75 § 3–5 o.p.). Z uwagi na szeroką definicję deklaracji z art. 3 pkt 5 o.p. (obejmującą także zeznania), a także dla uproszczenia, w dalszych rozważaniach używam terminu „deklaracja”.

<sup>5</sup> Ich tożsamość przyjmowana jest w nielicznych, głównie starszych orzeczeniach. Por. wyrok NSA z dnia 1 marca 2006 r., II FSK 391/05, LEX nr 231587; wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2007 r., II FSK 1391/06, LEX nr 489561.

Pierwszy z nich, pochodzący z noszących znamiona precedensu wyroków NSA z dnia 22 lutego 2007 r. (II FSK 346/06<sup>6</sup>, II FSK 363/06<sup>7</sup> i II FSK 345/06<sup>8</sup>), głosi konieczność oparcia decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty na orzeczeniu w przedmiocie zobowiązania podatkowego, wydanym jednak w odrębnym postępowaniu i zawartym w odrębnej decyzji. Postępowanie w sprawie określenia zobowiązania podatkowego ma charakter procedury zasadniczej (pierwotnej) w stosunku do postępowania w przedmiocie postępowania o stwierdzenia nadpłaty, które to postępowanie ma charakter wtórny i powinno być poprzedzone postępowaniem w sprawie określenia zobowiązania podatkowego. Obie te procedury, pierwsza w sprawie określenia zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p., wszczęta z urzędu) i druga w sprawie stwierdzenia nadpłaty (art. 75 § 1 o.p., wszczęta wnioskiem podatnika) nie wykluczają się wzajemnie, lecz uzupełniają, jako „odrębne” i „autonomiczne”.

Pogląd ten co do zasady powinien być równoznaczny z odpowiedzią twierdzącą na wszystkie trzy sformułowane wcześniej pytania<sup>9</sup>. W tym nurcie orzeczniczym mieszczą się wszakże również wyroki nieco rozchwiane co do odpowiedzi na pytanie pierwsze (akcentujące raczej możliwość wydania decyzji w przedmiocie zobowiązania podatkowego „równoległe lub później”, a nie uprzednio wobec rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty i na jego użytek).

Zgodnie z drugim z poglądów organ podatkowy może orzec wyłącznie w sprawie nadpłaty, w zakresie wyznaczonym wnioskiem o jej stwierdzenie. Jednak w razie wykrycia w toku badania poprawności deklaracji skorygowanej na podstawie art. 75 § 3 o.p. zaległości podatkowej (w miejsce nadpłaty) organ podatkowy obowiązany jest wszcząć z urzędu postępowanie zmierzające do kompleksowej weryfikacji poprawności rozliczenia i określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Wydanie postanowienia z urzędu o wszczęciu podatkowego postępowania wymiarowego przekształca postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty w postępowanie wymiarowe, które powinno zakończyć się wydaniem na podstawie art. 21 § 3 o.p. decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości; w tej ostatniej dla jasności można zawrzeć także orzeczenie w sprawie nadpłaty<sup>10</sup>.

<sup>6</sup> LEX nr 296905.

<sup>7</sup> LEX nr 302857.

<sup>8</sup> LEX nr 216725.

<sup>9</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 20 marca 2009 r., II FSK 1893/07, LEX nr 575398; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 stycznia 2011 r., I SA/GI 912/10, LEX nr 898131; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13 stycznia 2011 r., I SA/GI 900/10, www.orzeczenia-nsa.pl; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 czerwca 2011 r., I SA/GI 292/11, www.orzeczenia-nsa.pl; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 grudnia 2008 r., I SA/GI 543/08, LEX nr 538851; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 21 grudnia 2010 r., I SA/OI 627/10, www.orzeczenia-nsa.pl; wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 listopada 2008 r., III SA/Wa 500/08, LEX nr 515940; wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 maja 2010 r., I SA/Lu 114/10, LEX nr 673335; wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 maja 2010 r., I SA/Lu 115/10, LEX nr 673336; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 grudnia 2009 r., I SA/Wr 1528/09, LEX nr 582726; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 grudnia 2009 r., I SA/Wr 1530/09, LEX nr 579696; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 grudnia 2009 r., I SA/Wr 1532/09, LEX nr 582727; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 grudnia 2009 r., I SA/Wr 1534/09, LEX nr 579698; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 listopada 2012 r., I SA/GI 301/12, www.orzeczenia-nsa.pl; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 czerwca 2012 r., I SA/Rz 312/12, www.orzeczenia-nsa.pl.

<sup>10</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2011 r., II FSK 1161/11, LEX nr 1128953; wyrok NSA z dnia 29 listopada 2011 r., II FSK 1102/10, LEX nr 1151259; wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2010 r., II FSK 1412/09, www.orzeczenia-nsa.pl; wyrok NSA z dnia 27 lutego 2008 r., II FSK 1753/06, LEX nr 468820; wyrok NSA z dnia 6 stycznia 2010 r., II FSK 1221/08, LEX

PUBLIKACJA REKOMENDOWANA PRZEZ

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

**Finanse  
Komunalne**

## Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego Węzłowe problemy

„(...) prawo podatkowe charakteryzuje się istotnym, ponadprzeciętnym poziomem rozbieżności interesów stron stosunków prawnych. To wszystko powoduje, że dyskurs prawniczy w tej dziedzinie prawa jest współcześnie dosyć intensywny. Trzeba przy tym zauważyć, że pewne problemy mają charakter bardziej znaczący od innych; na nich ogniskuje się uwaga środowiska podatkowego na czas dłuższy. Opracowanie, które oddajemy do rąk Czytelnika, poświęcone jest takiej właśnie kategorii węzłowych problemów wykładni i stosowania prawa podatkowego”.

*Ze wstępu prof. dr. hab. Bogumiła Brzezińskiego*

### W publikacji omówiono m.in. zagadnienia:

- nadpłaty podatku,
- doręczeń,
- pełnomocnictw,
- reprezentacji i reklam,
- cen transferowych,
- nieodpłatnych świadczeń,
- klauzul unikania opodatkowania,
- opodatkowania usług niematerialnych,
- świadczeń złożonych,
- usług medycznych,
- handlu złotem,
- dostawy terenów budowlanych,
- budowlu w podatku od nieruchomości,
- pojęcia przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części w prawie podatkowym.

W opracowaniu uwzględniono orzecznictwo podatkowe sądów oraz poglądy wyrażone w doktrynie prawa podatkowego. Zarekomendowano ponadto rozwiązania istniejących problemów interpretacyjnych i ukazano ich praktyczne konsekwencje.

Książka przeznaczona jest dla praktyków: profesjonalnych pełnomocników (doradców podatkowych, radców prawnych i adwokatów), sędziów oraz pracowników organów podatkowych. Zainteresuje także teoretyków prawa podatkowego. Będzie przydatna również osobom przygotowującym się do egzaminów na doradcę podatkowego i studentom prawa.

ISBN 978-83-264-4124-0



9 788326 441240

Cena 149 zł  
(w tym 5% VAT)

**Zamówienia:**  
infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01  
zamowienia.książki@wolterskluwer.pl  
www.wolterskluwer.pl  
księgarnia internetowa www.profinfo.pl