

KWARTALNIK  
PRAWA PODATKOWEGO  
2/2021





WYDAWNICTWO  
UNIWERSYTETU  
ŁÓDZKIEGO

# KWARTALNIK PRAWA PODATKOWEGO 2/2021

Rada Naukowa:  
Hanna Litwińczuk  
Jerzy Małecki  
Wiesława Miemiec  
Petr Mrkývka

Redakcja:  
Włodzimierz Nykiel – Redaktor Naczelny  
Ireneusz Nowak – Z-ca Redaktora Naczelnego  
Jarosław Neneman – Redaktor statystyczny  
Izabela Baran – Redaktor językowy  
(język polski)  
Mateusz Jaranowski – Sekretarz Redakcji

Wydawca:  
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
w Łodzi  
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego



Redaktor inicjujący  
*Sylvia Mosińska*

Skład i łamanie  
*AGENT PR*

Projekt okładki  
*Jakub Baraniak*  
*Agencja Komunikacji Marketingowej efectoro.pl*

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych  
Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2021

Printed in Poland

Redakcja  
Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych UŁ  
90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12  
tel. (42) 635 46 50; e-mail: [cdisp@uni.lodz.pl](mailto:cdisp@uni.lodz.pl)

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.10560.21.0.C Cena zł 43,20 (w tym 8% VAT)  
Ark. wyd. 3,0; ark. druk. 3,625

ISSN 1509-877X

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-237 Łódź, ul. Jana Matejki 34A  
[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
tel. (42) 635 55 77

## SPIS TREŚCI

### Artykuły

Bogumił Brzeziński Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Bd 101/20 .....	9
Hanna Majszyk Wykonanie zastępcze a odliczenie VAT .....	21
Tomasz Gwóźdź Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych w Polsce – zagadnienia wybrane .....	35
Tomasz Wołowicz Podatkowoprawne kwestie odpowiedzialności inkasentów opłaty uzdrowiskowej.....	47









Bogumił Brzeziński\* 

## GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W BYDGOSZCZY Z DNIA 18 SIERPNIĄ 2020 R., SYGN. I SA/BD 101/20

**Streszczenie.** Komentarz poświęcony jest analizie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Bd 101/20. Rozpatrywane jest zagadnienie sposobu rozumienia art. 113 Ordynacji podatkowej, w myśl którego świadomość firmującego co do celu działania firmowanego podatnika przesądza o jego odpowiedzialności za zaległości podatkowe tego ostatniego. Autor krytycznie ocenia interpretację przepisu dokonaną przez sąd administracyjny, zwłaszcza w kontekście stanu faktycznego sprawy.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, sąd administracyjny, odpowiedzialność podatkowa, firmantstwo, Ordynacja podatkowa

---

\* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (emeritus), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

## Świadomość firmującego co do celu działania firmowanego podatnika przesądza o jego odpowiedzialności za zaległości podatkowe tego ostatniego na podstawie art. 113 Ordynacji podatkowej

1. Zewnętrzny ogląd sprawy, do której odnosi się wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Bydgoszczy z dnia 18 sierpnia 2020 r., sygn. I SA/Bd 101/20, nie budzi istotnych wątpliwości. Nie budzi w sprawie wątpliwości to, że osoba skarżąca decyzję w sprawie odpowiedzialności na podstawie art. 113 Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> nie prowadziła pozarolniczej działalności gospodarczej, którą zarejestrowała, ale jedynie firmowała działalność gospodarczą innej osoby (podatnika). W rzeczywistości działalność ta prowadzona była wyłącznie przez podatnika i to on podejmował wszelkie decyzje jej dotyczące oraz ponosił pełne ryzyko związane z jej prowadzeniem. Można bez obawy popełnienia błędu powiedzieć, że skarżący był osobą firmującą działalność gospodarczą innej osoby (przedsiębiorcy-podatnika). Problem interpretacyjny, jaki tu się pojawia, sprowadza się do tego, czy firmujący, w realiach konkretnej sprawy, ponosi odpowiedzialność, jako tzw. osoba trzecia, za zaległości podatkowe podatnika na podstawie art. 113 o.p.

Sprawę można zaliczyć do kategorii *hard case* w rozumieniu dworkinowskim – tyle tylko że Sąd, w przeciwieństwie do oczekiwań wobec judykatury wyrażanych z nadzieją przez Ronalda Dworkina, herkulesowego zadania wydania dobrego rozstrzygnięcia nie podjął. Organy podatkowe oraz Sąd Administracyjny przyjęły, że w sprawie spełnione zostały wszystkie warunki uznania firmującego za osobę odpowiedzialną – na podstawie wskazanego wyżej przepisu – za zaległości podatkowe podatnika. Takie stanowisko Sądu jest nad wyraz dyskusyjne, a może nawet błędne.

2. Artykuł 113 o.p. stanowi, że jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności posługuje się lub posługiwał imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności.

Trzeba zaznaczyć, że nie ma *iunctim* między firmowaniem innej osoby a odpowiedzialnością firmującego. Najpierw musi się pojawić firmanctwo,

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r., poz. 924 ze zm.), dalej: o.p.

a dopiero potem można się zastanawiać nad tym, czy firmujący odpowiada za zaległości podatkowe firmowanego.

Zasadniczym elementem umożliwiającym zastosowanie art. 113 o.p. jest ustalenie znaczenia sformułowania: „za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności”. Powstaje tu pytanie o znaczenie zgody oraz jej ewentualnego zakresu, a w dalszej kolejności – celu działania.

Zgoda (na coś) jest elementem wolicjonalnym, psychicznym. Jeśli jest elementem hipotezy normy prawnej, to należy ustalić jej zaistnienie w konkretnej sytuacji faktycznej. Trudność polega na tym, że wyrażenie (niewyrażenie) zgody nie jest układem binarnym, ale w określonej mierze stopniowalnym. Często jest ono – *implicite* bądź *explicite* – uwarunkowane (np. zakresem skutków jej wyrażenia). Na dodatek te skutki mogą być uświadomione *ex ante*, ale także *ex post*. Ponadto może istnieć różnica między tym, jaki jest zakres udzielonej zgody w przekonaniu udzielającego zgody, a tym, jak ten zakres będzie rozumiany przez odbiorcę – adresata komunikatu o wyrażeniu zgody. Dodatkowy kłopot może sprawiać potencjalna rozbieżność między elementem wolicjonalnym (tj. zgodą w sensie psychologicznym) a aktem postrzeganym przez otoczenie jako wyraz woli.

Dla sprawy najistotniejsze jest rozumienie pojęcia zgody na firmowanie innego podmiotu (podatnika – art. 113 o.p.) i jej zakresu.

W pierwszej kolejności trzeba podkreślić, że z opisu sytuacji zawartej w uzasadnieniu wyroku nie wynika dostatecznie jasno ani to, czy skarżący taką zgodę wyraził, a jeżeli tak, to jaki był zakres wyrażanej zgody, ani to, czy w ogóle był w stanie taką zgodę w sposób w pełni świadomy wyrazić. Trzeba pamiętać, że – jak wynika z uzasadnienia wyroku – presja ze strony pracodawcy na rozpoczęcie przez stronę działalności gospodarczej była początkowo uzasadniana przez tego pierwszego potrzebą dokonania oszczędności na kosztach pracy. Skoro proces rozwoju samozatrudnienia jako formy świadczenia pracy dotyczył wówczas co najmniej setek tysięcy – jeśli nie większej liczby – Polaków, to takie działania zapewne znane były stronie skarżącej z obserwacji otoczenia, w którym funkcjonowała, a powszechność i ogólna aprobata dla rozwoju tego sektora rynku pracy mogła umacniać w przekonaniu, że założenie firmy jest nieuchronne, a nawet społecznie pożądane, odmowa grozi zaś utratą źródła utrzymania. Można jednak postawić pytanie, czy skarżący rozróżniał między tym, co miało być „firmą” jako podstawą prawną jego relacji z podatnikiem, a tym, co stało się firmą jako przykrywką działalności podatnika.

3. Nie przesądzając w tym miejscu – z braku kompetencji merytorycznych – tej kwestii, należy wskazać na niejednoznaczność ocen stanu świadomości strony w sprawie wyrażanych przez rozmaite podmioty.

I tak Sąd Rejonowy Wydział Karny w Świeciu (w wydanym wcześniej wyroku uniewinniającym w sprawie karnej, w której skarżący w sprawie zakończonej glosowanym wyrokiem był wówczas oskarżonym), pisze: „Zauważono, że aby prowadzić tego typu działalność nakierowaną na oszustwa podatkowe, niezbędnym było posiadanie odpowiedniej wiedzy w zakresie realiów działalności gospodarczej oraz systemu podatkowego i kontroli podatkowej. Zdaniem Sądu, **takiej wiedzy nie posiadał Skarżący, nawet w podstawowym stopniu**” (podkreśl. B.B.)<sup>2</sup>.

Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, oceniając zebrane w sprawie dowody, stwierdził: „Organ wskazał na istotne znaczenie, sporządzonej przez biegłych lekarzy opinii sądowno-psychiatryczno-psychologicznej Skarżącego, z której wynikało, że w funkcjonowaniu społecznym cechowała go niezaradność życiowa, pozwalanie innym na podejmowanie decyzji w ważnych osobistych sprawach, niechęć do stawiania sobie racjonalnych wymagań, ograniczona zdolność do podejmowania decyzji w zwyczajnej codzienności, postrzeganie siebie jako bezradnego, nadmierna uległość wobec innych. Wnioski z tej opinii organ ocenił jako zbieżne ze złożonymi w postępowaniu zeznaniami matki Skarżącego, S.D., oraz jego siostry, K.D.”

W odniesieniu do opinii biegłych w narracji uzasadnienia widoczne są istotne, a zarazem trudno wytłumaczalne niespójności. Gwoli sprawiedliwości należy dodać, że każdej praktycznie narracji (nawet stosowanej w tej glosie) można zarzucić jakieś braki, ale co najmniej zdziwienie budzić musi to, że bezpośrednio po fragmencie wyżej przytoczonym znajduje się taka oto konkluzja, którą Sąd – nie kontestując – uznaje za zasadną: „Na tej podstawie [tj. opinii biegłych – B.B.] organ przyjął, że Skarżący jakkolwiek nie prowadził w istocie rzeczy działalności gospodarczej, nie osiągał z tego tytułu przychodów, nie dokonywał czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, to ponosił odpowiedzialność za zaległości podatkowe jako osoba trzecia w świetle art. 113 Ordynacji podatkowej”.

Czy to oznacza, zdaniem Sądu, że jeśli osobnik jest nieporadny/bezradny („na tej podstawie organ przyjął...”), to stanowi to podstawę do aprobowanego przez Sąd uznania istnienia odpowiedzialności (ze względu na wskazane wyżej cechy) takiego osobnika jako firmującego? Dalszy komentarz wydaje się zbędny.

<sup>2</sup> Cyt. za uzasadnieniem glosowanego wyroku.

Wracając w tym momencie do oceny ogólnej sprawy, można mieć uzasadnioną wątpliwość co do tego, czy w świetle przedstawionych przez biegłych (kilku!) ocen możliwości intelektualnych podatnika broni się teza o świadomiej zgodzie firmującego, a w szczególności o świadomości sytuacji, w jakiej na skutek tej zgody się on znajdzie, i jej prawnych konsekwencji. Tego niestety Sąd dogłębnie nie rozważył.

4. Wydaje się, że określenie strony jako osoby bezwolnej, podatnej na sugestie otoczenia i mającej „ograniczoną zdolność do podejmowania decyzji w zwyczajnej codzienności” (!) jest tu adekwatne do charakterystyki osobowości skarżącego. W związku z tym, przed dokonaniem dogmatycznej analizy art. 113 o.p. należy postawić pytanie, czy taki osobnik: (a) był w stanie odmówić prośbie/sugestii/żądaniu pracodawcy „otwarcia” własnej działalności gospodarczej i (b) czy był w stanie przewidzieć skutki takiego postępowania? Odpowiedź w obu wypadkach brzmi: nie.

Organy podatkowe przyjęły, że w sprawie zakończonej glosowanym wyrokiem zaszyły okoliczności podatkowoprawnego (a nie, jak błędnie pisze Sąd – prawnopodatkowego) stanu faktycznego, odpowiadające (moim zdaniem jedynie *prima vista*) opisowi zawartemu w art. 113 o.p. Stąd decyzja o odpowiedzialności firmującego jako tzw. osoby trzeciej, zaaprobowana przez Sąd w glosowanym wyroku.

Sąd pisze: „Należy jednocześnie zauważyć, że jak wynika z tez opinii biegłych przytoczonej w uzasadnieniu włączonego do akt sprawy wyroku Sądu Rejonowego w Ś., Skarżący mimo ujawnionych cech osobowości jak uległość wobec innych, pozwalanie innym na decydowanie w ważnych sprawach osobistych był w stanie dokonać krytycznej oceny sytuacji i przewidzieć następstwa określonych działań”.

I takie stanowisko przesądza – zdaniem Sądu – sprawę. Osobnik, który ma problemy z ułożeniem sobie życia codziennego, intelektualnie i emocjonalnie niesamodzielny, potrafi – zdaniem biegłych – orientować się w zagadnieniach prawnych z zakresu odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe – zagadnieniach, którym poświęcono niejedną monografię naukową<sup>3</sup>. Jednym słowem – prawniczy talent. Dokonuje on „krytycznej oceny sytuacji” i „przewiduje następstwa określonych działań”. Jakich – nie wiadomo; wiadomo tylko, że „określonych”.

<sup>3</sup> Zob. np. A. Olesińska, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Toruń 1994; eadem, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000.

I to pół zdania opinii biegłych zaważyło na rozstrzygnięciu sprawy przez Sąd. Sąd nie odważył się na konfrontację tej połowy zdania z całym zespołem argumentów przeciwnych – także zawartych w opinii biegłych. Bezrefleksyjność sądu budzi tu prawdziwe zdumienie.

5. Sąd pisze w uzasadnieniu wyroku tak oto: „W orzecznictwie sądowno-administracyjnym na tle analogicznych okoliczności faktycznych jak ustalone w rozpoznawanej sprawie zaprezentowano – adekwatny w niniejszej sprawie – pogląd, że świadoma zgoda firmującego na firmanctwo, z uwagi na potrzebę utrzymania źródła utrzymania uzasadnia jego odpowiedzialność na podstawie art. 113 Ordynacji podatkowej (por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 5 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 49/15, publ.: Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, [www.orzeczenia.nsa.gov.pl](http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl), dalej: CBOŚA), co znalazło potwierdzenie w toku kontroli instancyjnej (por. wyrok NSA z dnia 19 lipca 2017 r., sygn. akt I FSK 2114/15, publ.: CBOŚA)”.

Stwierdzenie, że w obu sprawach, tj. rozstrzygniętej w I instancji wyrokiem WSA w Szczecinie oraz w sprawie rozstrzygniętej glosowanym wyrokiem, występowały analogiczne okoliczności faktyczne, znalazło się w bezpiecznej odległości od tego, co nazywane jest prawdą. W powołanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) ocena tych okoliczności jest bowiem następująca: „Skarżący, co wynika z wcześniejszych wywodów tut. Sądu, nie podważył w sposób skuteczny ustalonego przez organy i przyjętego przez WSA stanu faktycznego sprawy. Organy uznały natomiast, że Skarżący, kierując się różnymi motywami osobistymi, założył działalność gospodarczą, w ramach której wszelkie działania oraz obowiązki dokumentacyjne prowadził A.S. Ponadto organy nawiązały do wypowiedzi Skarżącego, który sam przyznał, że powodem jego działania była konieczność utrzymania rodziny oraz wdzięczność A.S. za okazaną wcześniej pomoc”.

Jeśli odnosić się do motywów działania osób firmujących, to poza sporem pozostaje to, że czym innym jest działanie z konieczności utrzymania rodziny i wdzięczność za okazaną wcześniej przez podatnika pomoc, a czym innym niemożność czy brak psychicznej zdolności oparcia się perswazji i sugestiom pracodawcy w niewielkiej firmie na prowincji przez osobę o umiarkowanych walorach intelektualno-emocjonalnych. W związku z powyższym powołanie się na wyrok NSA być może utwierdza Sąd w dokonanej wyborze interpretacyjnym, ale może tylko maskuje ewentualne wahania w tej



kwestii. Rzetelność powoływania w tym wypadku wspomnianego wyroku NSA stoi w każdym razie pod dużym znakiem zapytania.

6. Powołanie wspomnianego wyroku NSA w glosowanym wyroku ma jednak i dobrą stronę: pokazuje, że ten ostatni sąd bierze pod uwagę motywy firmującego przy wykładni art. 113 o.p. W konkretnej sprawie podawane przez firmującego motywy NSA uznał za niewystarczające.

Jeśli jednak bierze on pod uwagę motywy (o czym wyraźnie mowa w uzasadnieniu wyroku kasacyjnego), to, logicznie rozumując, brałby też pod uwagę kwestię świadomości sytuacji osoby firmującej działanie podatnika. Z punktu widzenia psychologii jednostki w pierwszej bowiem kolejności należy uwzględniać świadomość własnej sytuacji, a dopiero potem można (dostrzegając sytuacyjne ograniczenia) dobierać sobie określone motywy działania.

W sprawie zakończonej glosowanym wyrokiem Sąd – w ślad za organami podatkowymi – przyjął rozwiązanie intelektualnie najprostsze: skoro firmował, to znaczy, że się na to zgadzał. Dowody moim zdaniem dobitnie świadczące o ograniczeniach mentalnych skarżącego uznane zostały za niewystarczające dla uwolnienia go od odpowiedzialności przez organy podatkowe, a następnie Sąd.

Podstawową słabością – żeby nie rzec błędem – interpretacji art. 113 o.p. dokonanej zarówno przez organy administracji podatkowej, jak i ulegający płynącej z tej strony sugestii Sąd było uznanie, że wystarczy ustalenie, jako przesłanki odpowiedzialności, iż działanie podatnika (firmowanego) miało na celu zatajenie prowadzonej przez niego działalności, albo też jej rozmiarów. Organ co prawda przyjął, że podatnik tak działał, ale z tego nic jeszcze samo przez się nie wynika.

Sąd nie dostrzegł, że zgoda firmującego (jako warunek jego odpowiedzialności) musi obejmować negatywnie oceniane okoliczności, jak cele działania podatnika, wyrażające się zatajeniem prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności. Inaczej mówiąc, firmujący musi wyrazić zgodę (co wymaga wcześniejszej świadomości stanu rzeczy, jaki ta zgoda wywoła), czyli godzić się na to, że cała operacja prowadzi do „zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności”.

Czy zgodę na coś takiego wyraził skarżący? Z uzasadnienia wyroku nic takiego nie wynika. Zgodził się być może w pewnym momencie na to (pamiętać należy, że jego firma została założona w związku z deklarowaną

przez pracodawcę potrzebą optymalizacji kosztów pracy), że będzie firmować działalność swojego pracodawcy (podatnika), ale gdzie i w czym miałyby wyrażać się zgoda na zatajenie działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności? Można mniemać – biorąc udowodnione możliwości intelektualne skarżącego – że było wręcz przeciwnie: skoro jakaś działalność gospodarcza (sprzedaż) była dokumentowana podpisywanymi przez niego fakturami (autentycznymi, jak – wbrew nadziejom organów podatkowych – okazało się w procesie karnym) oraz dokumentacją podatkową jego „firmy”, to o ukrywaniu działalności w jego mniemaniu nie mogło być mowy, bo przecież nie po to wystawia się faktury i składa deklaracje podatkowe, żeby ukryć działalność nimi objętą.

Powinno się liczyć to, na co godził się skarżący, i to, jaką miał świadomość „podatkowych” relacji z pracodawcą. A godził się (i następnie to czynił) na podpisywanie dokumentów – faktur, dokumentów rejestracyjnych czy rozliczeniowych, spośród których nie wszystkie – obiektywnie, bo niekoniecznie w świadomości strony – odzwierciedlały rzeczywistość. W uzasadnieniu wyroku nie ma natomiast ani śladu wnioskowania co do tego, że firmujący godził się („za zgodą”) na „zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności”. Ta materialnoprawna przesłanka nie została wykazana: organy podatkowe przyjęły mechanicznie, że jak się zgodził – to na wszystko. Takie podejście jest metodologicznie błędne, gdyż odnosi się do tego, co ewentualnie robi firmowany, a przepis odnosi się do tego, czy zgadza się na to firmujący.

Jeżeli firmowany korzysta z „usług” firmującego, to można powiedzieć przynajmniej, że nie ujawnia działalności własnej (albo ujawnia ją częściowo). Nawet tutaj można by się zastanawiać, czy działalność objęta firmanctwem jest „zatajana” – jest ona przecież jako taka jawna, a jej rezultaty są poddane opodatkowaniu (do momentu odkrycia firmanctwa przez organy podatkowe na imię firmującego, a następnie, w skrócie – na imię rzeczywistego podatnika) – tyle że prezentowana „na zewnątrz” pod inną firmą...<sup>4</sup> Wymaganie od skarżącego (w kontekście obrazu jego osobowości), aby dostrzegał zatajenie (i z tym się godził) w czymś, co jest oczywiście i poza sporem ujawniane w dokumentacji prowadzonej przez niego firmy, to zadanie, które może postawić mu jedynie albo biegły, albo Sąd, albo oba te podmioty łącznie.

---

<sup>4</sup> Chodzi mi tutaj o kwestię leksykalną, a nie o to, czy firmanctwo jest naganne i jak powinno być traktowane przez system prawny.



Z doświadczenia wiadomo, że zawsze łatwiej określać wymagania innym niż sobie samemu. Uzasadnienie glosowanego wyroku jest dobrym tego przykładem.

7. Fakt – przytaczany przez organy podatkowe i niekwestionowany przez Sąd – że skarżący podejmował czynności firmujące mimo sprzeciwu matki – może być oceniany inaczej, niż miało to miejsce w sprawie. Co prawda sprzeciwianie się matce przynosi niekiedy opłakane rezultaty, ale czy nie można tego interpretować w taki sposób, że sprzeciwiał się nawet matce, gdyż był głęboko przekonany, iż jego „gospodarcza” aktywność nie niesie za sobą żadnych szkód i zagrożeń, bo nie prowadzi do ukrycia jakiegokolwiek działalności gospodarczej? A na taki stan rzeczy (tj. ukrywanie) skarżący być może się nie godził? To ostatnie nie zostało przekonująco wyjaśnione, a przecież to właśnie wystarczy do wyłączenie jego odpowiedzialności za firmanctwo.

Strona (skarżący) miała podstawy, aby uważać, że „nie robi nic złego”. Niekiedy jednak jednostka ponosi skutki – i to dotkliwe dla niej – „nie-robienia niczego złego”. Żeby ją od tego uchronić, potrzebna jest niekiedy pogłębiona analiza prawnicza. A ta prowadzi do wniosku, że w sprawie nie wykazano – odmiennie od tego, co przyjął Sąd – spełnienia wszystkich przesłanek odpowiedzialności podatkowej za firmanctwo, o jakich jest mowa w art. 113 o.p.

8. Sąd, niestety, moim zdaniem nie sprostał zadaniu interpretacyjnemu, przed jakim stanął. Zmartwiłoby to niewątpliwie Ronalda Dworkina – gdyby staruszek profesor jeszcze żył. Na dodatek Sąd próbuje w uzasadnieniu „oklepać” stronę skarżącą powołaniem się na stanowisko zajęte uprzednio przez NSA w sprawie – jego słowami – analogicznej, która analogiczna w żadnym wypadku nie jest, ponieważ wyroki dotyczą odmiennych stanów faktycznych.

Analiza orzecznictwa podatkowego sądów prowadzi do wniosku, że strategia „oklepywania” strony skarżącej jest stosowana wówczas, gdy sąd nie ma przekonania do własnego rozstrzygnięcia (w kontekście prawidłowej interpretacji relewantnych do stanu faktycznego sprawy przepisu) albo gdy rozstrzygnięcie w kategoriach dogmatycznoprawnej analizy prawniczej jest (bądź tylko wydaje się sądowi) poprawne, ale w osobie podejmującej decyzję interpretacyjną budzi mimo wszystko sprzeciw ze względów aksjologicznych.

„Oklepywanie” (przepraszam za kolokwializm, ale prawidłowy termin na to zjawisko powinna wypracować ogólna teoria prawa pospołu z psychologią i socjologią prawa) strony (zazwyczaj podatnika) polega na tekstowym „rozwadnianiu” rozstrzygnięcia w treści jego uzasadnienia. Najczęściej przybiera ono postać wielostronicowych opisów stanu faktycznego sprawy rozciągniętych w czasie od lat panowania Mieszka II do wydania decyzji ostatecznej przez organ odwoławczy, natręctwa interpretacyjnego wyrażającego się w pogłębionych (bez znaczenia dla istniejącego stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy) analizach relewantnych przepisów wraz z przyległościami (często z naciskiem na przyległości) oraz kopiowaniu fragmentów treści w istocie podręcznikowych itp., itd.<sup>5</sup>

Być może jest wyrazem przekonania sądów, że lekarstwo rozcieńczone jest mniej gorzkie, a może też przekonania, że rozczarowana wyrokiem strona, stykająca się z tekstem przypominającym jedną z tasiemcowych powieści J.I. Kraszewskiego pomyśli, iż w wyroku jest jednak coś na rzeczy (skoro tyle da się o sprawie napisać...). Sędziemu – być może – wydaje się wówczas, że im więcej napisze w uzasadnieniu, tym mniej bolesna dla ofiary przepisów będzie percepcja rozstrzygnięcia, a może nawet nastąpi akt mentalnego pogodzenia się z zapadłym wyrokiem. Warto jednak zauważyć, że „sędzia-oklepywacz” to nie to samo co „pilot-oblatywacz”... Ten drugi może, i powinien, okazać swój kunszt po starcie, ten pierwszy powinien to robić raczej przed wydaniem wyroku – wtedy nie musiałby sięgać po instrumenty oklepywania podatnika.

Czy te nadzieje sądowego interpretatora są uzasadnione, a nawet czy powyższe supozycje odpowiadają rzeczywistości – trudno w tym miejscu wyrokować. Być może istnieje inne jeszcze uzasadnienie fenomenu „oklepywania” strony przegrywającej proces. Jego zbadanie mogłoby być wdzięcznym przedmiotem nie tylko dla nauki prawa, ale także np. dla Biura Orzecznictwa NSA.

W glosowanym wyroku „oklepywanie” skarżącego ma miejsce w stopniu umiarkowanym, ale oczywiście dostrzegalnym. Jego elementy uwidaczniają się nie tylko we wprowadzającym w błąd odwoływaniu się do wcześniejszego orzecznictwa, ale także w uporczywym przekonywaniu (nie wiadomo kogo), że skarżący nie prowadził, i wręcz nie mógł prowadzić, działalności

---

<sup>5</sup> „Oklepywanie” strony przegrywającej spór sądowy nie jest bynajmniej wynalazkiem WSA w Bydgoszczy, lecz ma znacznie szerszy zasięg; zob. B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA w Lublinie z 22.01.2019 r. (I SA/Lu 48/19)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2019, nr 4, s. 255 i n.

gospodarczej. To oczywiście prawda, ale przecież wywiódł to w sposób całkowicie zadowalający organ podatkowy w decyzji ostatecznej, a skarżący tej okoliczności nie kwestionuje...

9. Na marginesie (bo nie ma to znaczenia dla sprawy) dodajmy: zasadniczo błędny jest pogląd, że odpowiedzialność firmującego za zaległości podatkowe firmowanego jest rodzajem sankcji podatkowej. Za co niby miałyby być ta sankcja? Przecież gdyby podatki od prowadzonej przez firmowanego działalności były zapłacone, nikt nie miałby pretensji do firmującego (przynajmniej w kategoriach prawa podatkowego), gdyż nie byłoby zaległości podatkowej (art. 113 o.p.). A jeśli nie są zapłacone, to system podatkowy poszukuje rekompensaty finansowej z tego tytułu i – w przypadku art. 113 o.p. – uznaje, że związek firmującego ze sprawą niezapłaconych przez firmowanego podatków jest na tyle istotny, że rekompensata jest należna właśnie od tego pierwszego. Ordynacja podatkowa nie zawiera wyrażonego *expressis verbis* zakazu firmanctwa: przewiduje jedynie niekorzystne dla firmującego skutki w sytuacji, gdy firmowany dopuszcza do powstania zaległości podatkowych. Przeciwno uznaniu sankcyjnego charakteru odpowiedzialności osób trzecich (w tym także firmującego) przemawia kształt mechanizmu odpowiedzialności, wynikający z przepisów Ordynacji podatkowej (*vide* art. 108 § 2 i 4 o.p.).

Sąd, wyrażając pogląd o sankcyjnym charakterze odpowiedzialności osób trzecich, powołuje się na jakąś bliżej nieokreśloną literaturę. Co prawda nie ma powodu, aby wątpić w informację Sądu co do istnienia tego rodzaju poglądów w piśmiennictwie, ale na to jest tylko jedna rada: należy zmienić lektury na bardziej miarodajne.

## BIBLIOGRAFIA

- Brzeziński B., *Glosa do wyroku WSA w Lublinie z 22.01.2019 r. (I SA/Lu 48/19)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2019, nr 4.
- Olesińska A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Toruń 1994.
- Olesińska A., *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe*, Lublin 2000.

THE COMMENTARY OF THE JUDGMENT OF THE PROVINCIAL  
ADMINISTRATIVE COURT IN BYDGOSZCZ OF AUGUST 18, 2020  
(I SA/Bd 101/20)

**Summary.** The commentary is devoted to the analysis of the judgment of the Provincial Administrative Court in Bydgoszcz of August 18, 2020 (I SA/Bd 101/20). The issue is understanding of Art. 113 of the General Tax Law (1997), according to which the awareness of the person who illegally represents of taxpayer as to the purpose of activity of the latter determines its responsibility for the tax arrears. The author criticizes the interpretation of the provision by tax court, especially in the context of the facts of the case.

**Keywords:** tax law, tax liability, tax court, illegal representation of other person, Tax Ordinance

Hanna Majszczyk\*

## WYKONANIE ZASTĘPCZE A ODLICZENIE VAT

**Streszczenie.** Przedmiotem artykułu są zagadnienia związane z prawem do odliczenia podatku od towarów i usług (VAT) w związku z nabyciem przez podatnika VAT towarów lub usług od wykonawców zastępczych. Autorka wskazuje wiele wątpliwości wynikających ze stanowiska zajmowanego w tej sprawie przez organy podatkowe, które kwestionują prawo podatnika do odliczenia VAT w takich przypadkach. Ponadto zwraca uwagę, że przyjęte przez organy podatkowe stanowisko, zgodnie z którym nabycie towarów i usług od wykonawców zastępczych z założenia nie jest związane z działalnością gospodarczą podatnika, lecz z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu VAT, a w konsekwencji VAT od nabytych towarów i usług nie podlega odliczeniu – jest błędne. W artykule wskazuje się, że nabycie w warunkach wykonania zastępczego jest związane z działalnością gospodarczą podatnika i służy bezpośrednio realizacji tej działalności. Nie zmienia się bowiem przeznaczenie nabywanych przez podatnika towarów i usług. Jeżeli nabycie towarów lub usług od pierwotnie wybranego wykonawcy byłoby związane z działalnością gospodarczą podatnika, to nabycie towarów lub usług od wykonawców zastępczych również będzie z tą działalnością związane. Zmiana podmiotu realizującego usługi (dokonującego dostawy) nie zmienia celu ich nabycia przez podatnika ani ich związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Podatnik powinien mieć prawo do odliczenia VAT w związku z nabyciem w warunkach wykonania zastępczego. Prawo podatnika do odliczenia VAT powinno mieć przełożenie na wysokość rekompensaty od dłużnika (niesolidnego wykonawcy) z tytułu wykonania zastępczego, a nie odwrotnie.

**Słowa kluczowe:** VAT, wykonanie zastępcze, odliczenie podatku, odszkodowanie

---

\* Doradca podatkowy, ekspert Instytutu Odpowiedzialnych Finansów, of counsel w Kancelarii Prawniczej Stolarek i Wspólnicy, e-mail: [hanna.majszczyk@msag.pl](mailto:hanna.majszczyk@msag.pl)



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

## 1. WPROWADZENIE

Odliczenie podatku od towarów i usług (dalej: VAT) jest podstawowym prawem podatnika tego podatku (dalej: podatnik lub podatnik VAT), realizującym jednocześnie zasadę neutralności VAT dla jego podatników. Warunki, jakie musi spełniać podatnik w celu dokonania tego odliczenia, określone zostały w art. 86–88 ustawy o podatku od towarów i usług<sup>1</sup>. Podstawowym warunkiem dla dokonania przez podatnika takiego odliczenia jest związek pomiędzy nabyciem towarów i usług z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, działalnością opodatkowaną. Na tym tle wiele wątpliwości budzi możliwość odliczenia VAT przez podatników dokonujących nabycia towarów i usług w warunkach wykonania zastępczego. Chodzi tu o podatników, u których nabycie towarów lub usług od pierwotnie wybranego kontrahenta (wykonawcy) byłoby związane z prowadzoną przez podatnika opodatkowaną działalnością gospodarczą.

Uwzględniając dość jednolitą linię interpretacyjną organów podatkowych (interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – DKIS), w zasadzie można powiedzieć, że nie uznaje się prawa podatnika do odliczenia VAT naliczonego przy nabyciu towarów i usług w warunkach wykonania zastępczego. Stanowisko takie znajduje również potwierdzenie w części orzecznictwa sądów administracyjnych (co do zasady, w odniesieniu do sytuacji, gdy dochodzi do zaniechania wykonania zobowiązań przez pierwszego wykonawcę jego zobowiązań w związku z udzieloną gwarancją lub rękojmią). Analiza indywidualnych interpretacji podatkowych i orzecznictwa sądów w omawianym zakresie nasuwa jednak wiele wątpliwości co do zasadności przyjmowanego stanowiska.

## 2. WYKONANIE ZASTĘPCZE – DLACZEGO KWESTIONUJE SIĘ PRAWO DO ODLICZENIA VAT Z FAKTUR OD WYKONAWCÓW ZASTĘPCZYCH

Wykonanie zastępcze reguluje przepis art. 480 Kodeksu cywilnego<sup>2</sup>. Zgodnie z tym przepisem, w razie zwłoki dłużnika w wykonaniu zobowiązania czynienia, wierzyciel może, zachowując roszczenie o naprawienie szkody, żądać upoważnienia przez sąd do wykonania czynności na koszt dłużnika (§ 1). Jeżeli

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.), dalej: ustawa VAT.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740), dalej: k.c.

świadczenie polega na zaniechaniu, wierzyciel może, zachowując roszczenie o naprawienie szkody, żądać upoważnienia przez sąd do usunięcia na koszt dłużnika wszystkiego, co dłużnik wbrew zobowiązaniu uczynił (§ 2). W przypadkach nagłych wierzyciel może, zachowując roszczenie o naprawienie szkody, wykonać bez upoważnienia sądu czynność na koszt dłużnika lub usunąć na jego koszt to, co dłużnik wbrew zobowiązaniu uczynił (§ 3).

Sytuacje, w których może dochodzić do wykonania zastępczego, są oczywiście bardzo różne. Nabycie w warunkach wykonania zastępczego może dotyczyć sytuacji, w których wykonawca zastępczy wykonuje czynności, które gdyby były wykonane przez pierwotnie wybranego wykonawcę (kontrahenta), byłyby opodatkowane podatkiem VAT, oraz takich, w których wykonanie czynności przez pierwotnie wybranego wykonawcę (kontrahenta) nie wiązałoby się z obciążeniem zamawiającego kwotami VAT (np. czynności wykonywane w związku z udzieloną gwarancją lub rękojmią). Jak wynika z analizy orzeczeń sądów (o czym będzie mowa w dalszej części opracowania), to, jakiej sytuacji dotyczy wykonanie zastępcze, ma bezpośrednie przełożenie na zajmowane przez sądy stanowisko co do możliwości odliczenia przez podatnika kwoty VAT z faktur wystawionych przez wykonawców zastępczych.

Z przeglądu indywidualnych interpretacji podatkowych wynika, że uznaje się, iż podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty VAT wynikające z faktur wystawianych przez wykonawców zastępczych, gdyż zdaniem organów nie zachodzi związek pomiędzy nabyciem w ramach wykonania zastępczego z opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika. Nabycie takie traktuje się jako związane z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT. Zgodnie z zajmowanym przez organy stanowiskiem obciążenie podatnika kosztami wykonawstwa zastępczego nie jest związane z wykonywaniem przez niego czynności opodatkowanych, nie jest związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Zwrot kosztów wykonania zastępczego ma charakter odszkodowawczy i stanowi formę rekompensaty. Nie stanowi tym samym wynagrodzenia za usługę podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT. Dlatego też, zdaniem organów, brak związku pomiędzy nabyciem usług (towarów) realizowanych w ramach wykonania zastępczego z czynnościami opodatkowanymi.

Powyższe znajduje potwierdzenie w licznych indywidualnych interpretacjach podatkowych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, np. z dnia 10 maja 2017 r., nr 0461-ITPP3.4512.84.2017.2.AB, z dnia 10 stycznia



2020 r., nr 0113-KDIPT1-2.4012.593.2019.2.KW, z dnia 30 lipca 2020 r., nr 0114-KDIP4-3.4012.239.2020.1.KM. Przykładowo w interpretacji z dnia 30 lipca 2020 r. organ wskazuje, że: „Wnioskodawca składając pozew o zapłatę przez Wykonawcę tytułem zwrotu kosztów wykonania zastępczego w związku z niewywiązaniem się przez niego ze swoich obowiązków (tj. Wykonawca przerwał realizowanie usługi, nie wskazał innych niż należące do niego instalacji dla odbioru i przetwarzania odpadów), z późniejszym otrzymaniem zwrotu tych kosztów nie będzie wykonywać – w świetle ustawy o podatku od towarów i usług – żadnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. **Wnioskodawca angażując podmiot trzeci (wykonawcę zastępczego) nie czyni tego w celach zarobkowych**, lecz w celu uniknięcia skutków niesolidnego wykonania przez Wykonawcę zobowiązań wynikających z zawartej umowy.

W związku z powyższym, przysługę otrzymanie zwrotu kosztów przez Wnioskodawcę, w związku ze złożeniem pozwu, nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. **Tym samym, nabyta usługa od wykonawcy zastępczego związana jest w sposób bezpośredni z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.** W konsekwencji, Wnioskodawcy nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od przedmiotowych wydatków, ponieważ – wbrew twierdzeniu Wnioskodawcy – nie są one wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług” (podkreśl. H.M.).

Stanowisko takie znajduje potwierdzenie również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 21 października 2014 r., sygn. I FSK 1571/13 (CBOSA). Warto jednak zwrócić uwagę na wyrok NSA z dnia 6 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2173/15 (CBOSA). W wyroku tym NSA – odmiennie, niż wynika to z interpretacji podatkowych – wskazuje, że istnieje związek pomiędzy nabyciem w ramach wykonania zastępczego a działalnością gospodarczą podatnika. NSA wskazał wszakże, że podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktur od wykonawców zastępczych, jeżeli czynności wykonane przez wykonawcę zastępczego nie wiązałyby się z obciążeniem podatnika podatkiem VAT, gdyby były wykonane przez dłużnika (podatnika, który nie wykonał zobowiązania umownego). NSA uznał, że w takim przypadku podatek powinien zostać objęty kwotą odszkodowania należnego od niesolidnego kontrahenta. Ponadto stwierdził, że: „W konsekwencji, niesolidny podwykonawca (jako dłużnik) powinien generalnemu wykonawcy zwrócić pełne koszty wykonawstwa



zastępczego, a więc ponieść ciężar ekonomiczny wykonanych za niego prac i poniesionych wydatków, w tym także w zakresie podatku od towarów i usług wykazanego przez wykonawcę zastępczego. Gdyby bowiem wykonał swoje zobowiązanie wobec generalnego wykonawcy, ten nie zostałby obciążony kwotą tego podatku, a zatem należność ta stanowi element świadczenia odszkodowawczego od dłużnika na rzecz wierzyciela”.

Jednocześnie NSA uznał, że sytuacja taka rzutuje wprost na prawo podatnika do odliczenia podatku. Można zatem założyć, że zdaniem Sądu, gdyby podatnik był obciążony podatkiem VAT w przypadku zrealizowania zamówionych świadczeń przez pierwotnie wybranego wykonawcę, przy dokonaniu nabycia tych świadczeń od wykonawców zastępczych przysługiwałoby mu prawo do odliczenia VAT wynikającego z faktur od nich otrzymanych.

W omawianym wyroku NSA stwierdził również, że: „5.4. Oczywiście poniesienie kosztów wykonawstwa zastępczego przez generalnego wykonawcę jest bezpośrednio związane ze świadczeniem odszkodowawczym należnym od niesolidnego podwykonawcy, lecz nie stanowi celu samego w sobie, gdyż usługa wykonawcy zastępczego jest także związana z realizacją obowiązków, jakie spoczywają na generalnym wykonawcy wobec inwestorów, a więc z szeroko pojętymi, realizowanymi przez niego czynnościami opodatkowanymi. Skoro jednak ich zrekompensowanie – w okolicznościach takich, jak w tej sprawie – powinno nastąpić w ramach świadczenia odszkodowawczego obejmującego kwotę należnego VAT, **rzutuje to na prawo podatnika do odliczenia tego podatku.**

5.5. Stwierdzić zatem należy, że podatek wynikający z faktury wystawionej przez wykonawcę zastępczego na rzecz generalnego wykonawcy, z tytułu usługi wykonanej za niesolidnego podwykonawcę, nie podlega odliczeniu na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, ze zm.), skoro podatek ten powinien zostać objęty kwotą odszkodowania należnego generalnemu wykonawcy od niesolidnego podwykonawcy” (podkreśl. H.M.).

Na podstawie powyższego należy uznać, że odmowa prawa do odliczenia przez podatnika podatku wynikającego z faktur od wykonawców zastępczych oparta jest na różnych, niekoniecznie zgodnych ze sobą, argumentach wskazywanych przez organy podatkowe i sądy:

- 1) nabycie nie jest związane z prowadzoną działalnością gospodarczą podatnika,
- 2) nabycie jest bezpośrednio związane z wykonywaniem przez podatnika czynności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT,

- 3) nabycie jest związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, ale podatek VAT nie podlega odliczeniu, gdy koszty rekompensaty od niesolidnego wykonawcy powinny objąć również kwotę VAT (w sytuacji gdy wykonanie zobowiązania przez niesolidnego wykonawcę nie niosłoby za sobą obciążenia podatkiem VAT dla podatnika, co rzutuje – zdaniem sądu<sup>3</sup> – na prawo podatnika do odliczenia podatku).

Poglądy na temat związku nabywanych przez podatnika towarów i usług w warunkach wykonania zastępczego z działalnością gospodarczą podatnika różnią się zatem w sposób istotny.

Już powyższe skłania do zastanowienia się, czy uzasadniona jest odmowa prawa do odliczenia VAT od nabycia towarów i usług w ramach wykonania zastępczego.

### 3. NABYCIE USŁUG W RAMACH WYKONANIA ZASTĘPCZEGO ZWIĄZANE Z CZYNNOŚCIAMI NIEPODLEGAJĄCYMI OPODATKOWANIU

Nie budzi wątpliwości i pozostaje poza sporem to, że w sytuacji gdy podatnik (zamawiający) na skutek niesolidności wykonawcy zleca wykonanie, np. usług osobom trzecim, nie dochodzi do wykonania usługi na rzecz niesolidnego wykonawcy ani przez zamawiającego, ani przez wykonawcę zastępczego. Nie ma w tym przypadku wzajemności świadczeń pomiędzy dłużnikiem a zamawiającym. Podatnik (zamawiający) jest jedynym beneficjentem świadczonych w ramach wykonania zastępczego usług. Wykonanie zastępcze jest realizowane na jego rzecz. Kwoty otrzymane przez zamawiającego od niesolidnego wykonawcy mają pokryć koszt wykonania zastępczego i stanowią rekompensatę, świadczenie odszkodowawcze. Nie stanowią zatem wynagrodzenia za usługę świadczoną na rzecz niesolidnego wykonawcy, a co za tym idzie, zamawiający nie wystawia z tego tytułu faktury na rzecz niesolidnego wykonawcy. Zamawiający nie świadczy na rzecz niesolidnego wykonawcy żadnej czynności podlegającej opodatkowaniu w związku z otrzymywaną rekompensatą.

Trudno się jednak zgodzić z argumentacją prezentowaną w interpretacjach DKIS, że w takim przypadku mamy do czynienia z nabyciem związanym z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT. Wymagałoby to uznania, że sam fakt wystąpienia o zwrot kosztów jest

<sup>3</sup> Jak wynika z cytowanego wcześniej wyroku NSA z dnia 6 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2173/15.

czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT wykonywaną przez podatnika (zamawiającego), a dodatkowo, że dokonane przez niego nabycie zastępcze jest bezpośrednio związane z wystąpieniem o zwrot kosztów wykonania zastępczego. W konsekwencji należałoby zatem uznać, że otrzymanie tej rekompensaty, tj. świadczenia odszkodowawczego, jest celem samym w sobie dla podatnika dokonującego nabycia w warunkach wykonania zastępczego.

Wątpliwości może budzić także to, czy wystąpienie o zwrot kosztów wykonania zastępczego można w ogóle rozpatrywać w kategoriach czynności podlegającej lub niepodlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Wystąpienie o zwrot kosztów wykonania zastępczego nie wiąże się zasadniczo ze świadczeniem na rzecz innego podmiotu – niesolidnego wykonawcy. Z drugiej strony ustawa VAT definiuje jedynie czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, co może prowadzić do wniosku, że każda czynność cywilnoprawna niebędąca czynnością podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT stanowi czynność niepodlegającą opodatkowaniu. Uzyskanie zwrotu poniesionych kosztów wykonania zastępczego nie jest jednak celem samym w sobie dla podatnika. Podatnik nie nabywałby bowiem usług (towarów) u wykonawcy zastępczego, gdyby pierwotnie wybrany wykonawca (kontrahent) wykonał swoje zobowiązanie umowne.

Nie znajduje tym samym uzasadnienia twierdzenie, że dokonanie nabycia w warunkach wykonania zastępczego związane jest z wykonywaniem przez podatnika czynności niepodlegających opodatkowaniu. **Skutkiem** wykonania zastępczego jest uzyskanie zwrotu kosztów jego wykonania od niesolidnego wykonawcy (kontrahenta), ale **nie jest ono dla podatnika celem samym w sobie**. Celem tym jest bezwzględnie prowadzenie działalności gospodarczej.

#### 4. WYKONANIE ZASTĘPCZE A DZIAŁALNOŚĆ GOSPODARCZA PODATNIKA

Nabycie usług (towarów) w trybie wykonania zastępczego jest skutkiem zaniechania wykonania zobowiązań umownych przez niesolidnego wykonawcę (kontrahenta). Nie oznacza to jednak, że zmienia się powód, dla którego podatnik chciał nabyć usługi lub towary u niesolidnego wykonawcy, a w związku z niewykonaniem przez niego zobowiązania nabywa je u wykonawców zastępczych. Nie zmienia się również ich przeznaczenie. Gdyby pierwotnie wybrany wykonawca (kontrahent) wykonał swoje zobowiązanie, podatnik nie musiałby angażować podmiotów trzecich w celu

zrealizowania określonych czynności. Jeżeli zatem zamówione u pierwszego wykonawcy (kontrahenta) usługi lub towary miały służyć opodatkowanej działalności gospodarczej podatnika, to ich nabycie w ramach wykonania zastępczego nie zmienia tego stanu rzeczy. Powoduje jedynie, że zmienia się tylko świadczący np. usługę na rzecz podatnika oraz że świadczenia te są realizowane na koszt dłużnika (niesolidnego wykonawcy). Świadczenia te są nabywane od wykonawców zastępczych przez podatnika i on jest wyłącznym ich beneficjentem. Fakt niewywiązania się wykonawcy (kontrahenta) z umowy nie oznacza, że nagle celem dokonania nabycia od podmiotu trzeciego jest uzyskanie świadczenia odszkodowawczego od niesolidnego wykonawcy.

Wykonanie zastępcze realizowane jest niejako „w miejsce” świadczenia zaniechanego przez niesolidnego wykonawcę (kontrahenta). Nabycie takie niewątpliwie dokonywane jest w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą i w celu realizacji tej działalności.

W przywołanych wcześniej indywidualnych interpretacjach podatkowych DKIS wskazuje, że podatnik, angażując podmiot trzeci (wykonawcę zastępczego), nie czyni tego w celach zarobkowych, lecz w celu uniknięcia skutków niewykonania przez wykonawcę zobowiązań wynikających z zawartej umowy. Należy się zgodzić z tym, że zaangażowanie wykonawców zastępczych ma na celu uniknięcie skutków niewykonania przez wykonawcę (kontrahenta) zobowiązań wynikających z umowy. Jeśliby jednak nabycie towarów lub usług u pierwotnie wybranego wykonawcy (kontrahenta), gdyby ten wykonał swoje zobowiązanie, było związane z prowadzoną przez podatnika opodatkowaną działalnością gospodarczą lub ich nabycie warunkowało prawidłowe jej wykonywanie (np. dzięki usługom podatnik może prawidłowo wywiązać się ze swoich zobowiązań wobec innych podatników), to zaangażowanie podmiotów trzecich (wykonawców zastępczych) potwierdza tylko bezpośredni związek pomiędzy nabyciem u nich (wykonawców zastępczych) towarów i usług a działalnością gospodarczą podatnika. Nie dokonując nabycia u wykonawców zastępczych, podatnik (zamawiający) nie mógłby właściwie, prawidłowo, wykonywać prowadzonej działalności gospodarczej.

Cel nabycia danej usługi czy towaru nie ulega zmianie wraz ze zmianą wykonawcy (dostawcy). Podatnik sięga po zakup u wykonawcy zastępczego dlatego, że potrzebuje tych towarów czy usług w prowadzonej działalności gospodarczej. Dokonanie nabycia od wykonawców zastępczych jest koniecznością wynikającą z zaistniałej sytuacji, tj. z niewywiązania się

przez pierwotnie wybranego wykonawcę (dostawcę) z umowy. Zmienia się zatem jedynie realizujący zamówienie podatnika, ale nie cel, dla którego realizacji podatnik dokonuje tego nabycia, co do zasady.

Uwzględniając powyższe, dokonanie nabycia od wykonawców zastępczych jest związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Znajduje to potwierdzenie również w orzecznictwie sądowym (zob. wyrok NSA z dnia 6 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2173/15, oraz wyroki WSA w Warszawie: z dnia 18 stycznia 2019 r., sygn. III SA/Wa 799/18 (CBOSA), i z dnia 13 maja 2021 r., sygn. III SA/Wa 1927/20, nieprawomocny, niepubl.).

#### 5. PRAWO PODATNIKA DO ODLICZENIA VAT POWINNO MIEĆ PRZEŁOŻENIE NA WYSOKOŚĆ REKOMPENSATY Z TYTUŁU WYKONANIA ZASTĘPCZEGO, A NIE ODWROTNIE

Pomimo że w orzecznictwie sądowym coraz częściej można się już spotkać ze stanowiskiem, zgodnie z którym nabycie towarów i usług od wykonawców zastępczych jest związane z działalnością gospodarczą podatnika, o czym świadczą powołane wcześniej wyroki, to prawo podatnika do odliczenia podatku zapłaconego w związku z takim nabyciem uwarunkowane jest wystąpieniem pewnych okoliczności.

W wyroku z dnia 6 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2173/15, NSA wskazał, że prawo do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez wykonawców zastępczych zależy od tego, czy zwrot kosztów wykonania zastępczego powinien w danym przypadku obejmować kwotę podatku naliczoną przez wykonawców zastępczych czy też nie. Zdaniem sądu, gdyby wykonanie zaniechanych zobowiązań przez pierwotnie wybranego wykonawcę nie wiązało się z obciążeniem zamawiającego podatkiem VAT, niesolidny wykonawca powinien ponieść cały ciężar ekonomiczny dokonania przez zamawiającego nabycia w warunkach wykonania zastępczego, tj. łącznie z podatkiem. NSA w omawianym wyroku stwierdził, że fakt ten **rzutuje** na prawo podatnika do odliczenia VAT z faktur wystawionych przez wykonawców zastępczych.

Trudno się zgodzić z taką argumentacją i tezami zawartymi w przywołanym wyroku, a z pewnością z kilku co najmniej powodów należy je uznać za dyskusyjne.

Przepis art. 480 k.c. przewiduje możliwość wykonania zastępczego za zgodą sądu lub bez niej (w nagłych przypadkach) na koszt dłużnika, przy jednoczesnym zachowaniu roszczenia o naprawienie szkody. W wyniku spełnienia świadczenia na podstawie wykonania zastępczego zmienia się

charakter świadczenia dłużnika na odszkodowawczy. Oznacza to, że jest on zobowiązany do zwrotu **kosztów** poniesionych przez wierzyciela z tytułu konieczności wykonania zastępczego. Przy czym dzieje się tak, jeśli wykonanie zastępcze związane jest zarówno z sytuacją, w której wykonanie zobowiązania umownego przez dłużnika byłoby obciążone podatkiem VAT, jak i z sytuacją, w której nie wiązałoby się z takim obciążeniem. Uzależnienie prawa podatnika do odliczenia VAT od tego, z którą z tych sytuacji mamy do czynienia, nie wydaje się uzasadnione. Oznaczałoby to bowiem, że w jednym przypadku uznaje się nabycie w warunkach wykonania zastępczego za związane z prowadzoną działalnością, a w drugim nie. Brak uzasadnienia dla dokonania takiego rozdziału. W konsekwencji prawo do odliczenia VAT nie wynikałoby z sytuacji towarzyszącej temu konkretnemu nabyciu, lecz nabyciu, do którego przecież nie doszło.

Prawo do odliczenia VAT i warunki, jakie musi spełnić podatnik, aby móc skorzystać z tego prawa, określają ściśle przepisy ustawy VAT. Jedynie z tych przepisów powinno być więc wywodzone prawo podatnika do odliczenia VAT w związku z dokonaniem przez niego nabyciem towarów i usług. Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy VAT podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia kwoty podatku w zakresie, w jakim **nabycie** towarów i usług związane jest z czynnościami opodatkowanymi.

Warunkiem odliczenia jest zatem istnienie związku pomiędzy tym konkretnym nabyciem a opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika. Związek taki albo istnieje, albo nie, i trudno zgodzić się z tezą, że jest uzależniony od tego, czy zamawiający zostałby obciążony podatkiem, dokonując nabycia w innych okolicznościach, dokonując nabycia u innego podmiotu. Wówczas więc, gdy nabycie towarów i usług jest związane z opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika, należałoby uznać, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktur otrzymanych od wykonawców zastępczych. Fakt ten natomiast powinien mieć przełożenie na określenie wysokości kosztów wykonania zastępczego (rekompensaty), którymi obciążony zostanie niesolidny wykonawca. Nie odwrotnie. Obciążenie niesolidnego wykonawcy kosztami wykonania zastępczego powinno dotyczyć wyłącznie kosztów koniecznych związanych z wykonaniem zastępczym<sup>4</sup>. Koszty te wynikają również z tego, czy podatnikowi

---

<sup>4</sup> Zob. R. Tanajewska, *Komentarz do art. 480 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, stan prawny: 30 lipca 2019 r., LEX (dostęp: 7.10.2020 r.).



przysługuje prawo do odliczenia podatku czy nie. W przeciwnym razie, tj. w sytuacji, gdy podatnik przerzuca na wykonawcę kwotę podatku w związku z dokonaniem nabyciem od wykonawców zastępczych, tj. gdy nabycie to jest związane z jego opodatkowaną działalnością gospodarczą, dochodziłoby do przerzucenia na wykonawcę kosztów, które wcale nie są konieczne.

Wysokość świadczenia odszkodowawczego od niesolidnego wykonawcy powinna być określana z uwzględnieniem przysługującego podatnikowi, bądź nie, prawa do odliczenia VAT z faktur od wykonawców zastępczych, tj. uzależniona od istnienia związku pomiędzy konkretnym nabyciem towarów lub usług a czynnościami opodatkowanymi u podatnika. Jeżeli taki związek istnieje, kwoty VAT, którymi zostało obciążone takie nabycie towarów i usług, nie powinny być uznane za koszt podatnika, skoro w świetle przepisu art. 86 ust. 1 ustawy VAT mogą one pomniejszyć u niego kwotę podatku należnego. W efekcie kwoty VAT nie obciążą podatnika. W przeciwnym razie to nie przepisy podatkowe określałyby prawo podatnika do odliczenia VAT, ale przepisy Kodeksu cywilnego, a w zasadzie przyjęta interpretacja co do rozumienia pojęcia „kosztów”, o których mowa w art. 480 k.c., z czym trudno się zgodzić. Poza tym pojęcie tych kosztów nie zostało w omawianych przepisach zdefiniowane. Nie ma powodów, dla których koszty te należałoby określać bez uwzględnienia prawa podatnika do odliczenia VAT.

Przyjmując, że nabycie w warunkach wykonania zastępczego jest związane z opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika (na co wskazuje również NSA w wyroku z dnia 6 lipca 2017 r., sygn. I FSK 2173/15, a także wyroki WSA w Warszawie: z dnia 18 stycznia 2019 r., sygn. III SA/Wa 799/18, oraz z dnia 13 maja 2021 r., sygn. III SA/Wa 1927/20), w konsekwencji podatnik powinien mieć prawo do odliczenia VAT w związku z dokonaniem nabyciem. VAT nie powinien być uznany za ciężar, koszt, który poniósł nabywca w związku z wykonaniem zastępczym, skoro podatek ten powinien, co do zasady, podlegać odliczeniu – zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Katowicach z dnia 20 października 2015 r., sygn. V ACa 169/15 (Portal Orzeczeń Sądów Powszechnych).

W orzecznictwie można się też spotkać ze stanowiskiem, w świetle którego prawo podatnika do odliczenia VAT w związku z dokonaniem nabyciem od wykonawców zastępczych zależy od sposobu kalkulacji kwoty rekompensaty od dłużnika. W wyroku z dnia 13 maja 2021 r., sygn. III SA/Wa 1927/20, WSA w Warszawie wprawdzie podzielił stanowisko podatnika co do istnienia związku nabycia usług od wykonawców zastępczych z opodatkowaną

działalnością gospodarczą podatnika i uznał, że przysługuje mu prawo do odliczenia podatku w związku z tym nabyciem, to jednocześnie wskazał, że w sytuacji otrzymania przez Spółkę rekompensaty od wykonawcy, obejmującej także równowartość VAT poniesionego przez Skarżącą przy nabyciu usług, nie będzie ona uprawniona do odliczenia VAT z faktury wystawionej przez wykonawcę zastępczego. Z takim poglądem trudno się jednak zgodzić. Zaakceptowanie tego rozwiązania skutkowałoby uznaniem, że prawa podatnika do odliczenia VAT nie regulowałyby ani przepisy dyrektywy UE<sup>5</sup>, ani ustawa VAT, ale zależałyby ono od decyzji podatnika co do kalkulacji kwoty rekompensaty.

Oczywiste jest, że podatnik nie może odliczyć kwoty VAT od nabycia towarów lub usług ani przenieść ekonomicznego ciężaru VAT na niesolidnego wykonawcę w kwocie wyliczonej rekompensaty. Nie oznacza to jednak, że prawo podatnika do odliczenia VAT może zależeć od wyboru podatnika co do sposobu kalkulacji kwoty rekompensaty.

Jeżeli uznamy, co potwierdzają przywołane wyroki, że nabycie od wykonawców zastępczych jest związane z prowadzoną, opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika, to kalkulacja kwoty rekompensaty nie zmienia tego stanu rzeczy (istnienia tego związku). Kwota rekompensaty natomiast powinna być uzależniona od tego, czy podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku czy nie.

## 6. PODSUMOWANIE

Dokonanie przez podatnika VAT nabycia towarów lub usług w warunkach wykonania zastępczego jest wynikiem niewywiązania się wykonawcy z umowy. Nie oznacza to jednak, że ulega zmianie cel nabycia towarów lub usług przez podatnika.

Brak uzasadnienia do uznania, że dokonanie przez podatnika VAT nabycia w warunkach wykonania zastępczego z założenia nie jest związane z opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika, lecz z czynnościami niepodlegającymi opodatkowaniu.

Jeśliby nabycie towarów i usług od pierwotnie wybranego wykonawcy (kontrahenta) w sytuacji, gdyby wykonał on swoje zobowiązanie umowne, było uznane za związane z opodatkowaną działalnością gospodarczą

---

<sup>5</sup> Dyrektywa 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347.1 z 2006 r.).



podatnika, to nabycie w ramach wykonania zastępczego jest także związane z opodatkowaną działalnością podatnika.

Fakt realizacji wykonania zastępczego na koszt dłużnika nie oznacza, że uzyskanie od niego świadczenia odszkodowawczego jest dla podatnika celem samym w sobie. Podatnikowi powinno zatem przysługiwać prawo do odliczenia VAT z faktur otrzymanych od wykonawców zastępczych (oczywiście jeżeli nie występują przesłanki negatywne do dokonania takiego odliczenia określone w art. 88 ustawy VAT, np. faktury wystawione przez wykonawców zastępczych są fikcyjne).

Prawo podatnika do odliczenia VAT z tytułu nabycia towarów i usług, a także przesłanki warunkujące skorzystanie z tego prawa regulują przepisy dyrektywy UE i ustawy VAT. Prawo to przysługuje podatnikowi, co do zasady, w zakresie, w jakim nabyte towary i usługi są związane z opodatkowanymi czynnościami podatnika.

Za dyskusyjne należy uznać spotykane w doktrynie poglądy wskazujące na to, że pomimo związku nabycia z opodatkowaną działalnością podatnika prawo do odliczenia VAT z faktur od wykonawców zastępczych uzależnione jest od tego, czy w sytuacji, gdyby wykonawca wywiązał się z zawartej umowy, nabycie od niego towarów lub usług było obciążone VAT. Podobnie nie znajduje uzasadnienia pogląd, zgodnie z którym prawo do odliczenia VAT od nabycia w warunkach wykonania zastępczego zależy od kalkulacji kwoty rekompensaty od dłużnika.

Jeżeli nabycie w warunkach wykonania zastępczego jest związane z prowadzoną opodatkowaną działalnością gospodarczą podatnika, to podatnikowi powinno przysługiwać prawo do odliczenia VAT. Prawo do odliczenia kwoty podatku powinno być rozpatrywane w odniesieniu do konkretnego nabycia (od wykonawcy zastępczego), a nie w odniesieniu do nabycia, do którego nie doszło. Jeżeli nabycie jest związane z opodatkowaną działalnością podatnika, to kalkulacja kwoty rekompensaty nie może stanowić przesłanki określającej prawo do odliczenia podatku. Oczywiście jest, że podatnik nie może jednocześnie odliczyć kwoty VAT od nabycia towarów lub usług oraz przenieść ekonomicznego ciężaru VAT na dłużnika w kwocie wyliczonej rekompensaty.

Jednakże to raczej przysługujące (albo nieprzysługujące) podatnikowi prawo do odliczenia VAT powinno mieć wpływ na wysokość świadczenia odszkodowawczego – nie odwrotnie.

## BIBLIOGRAFIA

- Czerwiński M., *Zwrot kosztów wykonawstwa zastępczego jako czynność nieobjęta ustawą o podatku od towarów i usług. Glosa do wyroku NSA z dnia 9 września 2016 r., I FSK 262/15*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 4.
- Malinowski M., *Nie można odliczyć VATu z faktury wystawionej przez podwykonawcę zastępczego*, LEX/el. 2017.
- Rogowska-Rajda B., Tratkiewicz T., *Prawo do odliczenia VAT w świetle orzecznictwa TSUE*, Warszawa 2018.
- Tanajewska R., *Komentarz do art. 480 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz aktualizowany*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, stan prawny: 30 lipca 2019 r., LEX (dostęp: 7.10.2020 r.).

## SUBSTITUTE PERFORMANCE AND DEDUCTION OF VAT

**Summary.** The subject of the article are issues related to the right to deduct tax on goods and services (VAT) in connection with the purchase by a VAT payer of goods or services from substitute contractors. The author indicates many doubts arising from the position taken in this case by the tax authorities, which question the taxpayer's right to deduct VAT in such cases. Moreover, she points out that the position adopted by the tax authorities, according to which the purchase of goods and services from substitute contractors is by definition not related to the taxpayer's business activity, but to activities not subject to VAT, and consequently VAT on purchased goods and services is not deductible – is wrong. The article indicates that the acquisition under the conditions of substitute performance is related to the taxpayer's business activity and directly serves the implementation of this activity. The purpose of the goods and services purchased by the taxpayer does not change. If the purchase of goods or services from the initially selected contractor would be related to the taxpayer's business activity, the acquisition of goods or services from substitute contractors will also be related to this activity. The change of the entity providing services (providing the delivery) does not change the purpose of their purchase by the taxpayer or their relationship with the business activity conducted by him. The taxpayer should be entitled to deduct VAT in connection with the acquisition under the conditions of substitute performance. The taxpayer's right to deduct VAT should translate into the amount of compensation from the debtor (unreliable contractor) for substitute performance, and not the other way around.

**Keywords:** VAT, substitute performance, tax deduction, compensation

## OPODATKOWANIE PODATKIEM OD NIERUCHOMOŚCI URZĄDZEŃ TECHNICZNYCH W POLSCE – ZAGADNIENIA WYBRANE

**Streszczenie.** W artykule przedstawiono przegląd wybranych problemów prawnych, związanych z opodatkowaniem w Polsce podatkiem od nieruchomości urzędzeń technicznych stosowanych we współczesnym przemyśle ciężkim i usługowym. Autor koncentruje się na prawie polskim, ale wskazuje także fundamentalne kwestie związane z podatkiem od nieruchomości oraz jego wpływem na politykę fiskalną i podatkową w innych państwach Europy Środkowo-Wschodniej. Szczególną uwagę zwraca na rozróżnienie budynków, budowli i obiektów budowlanych w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz Prawa budowlanego. Poruszane są też bardziej złożone zagadnienia, takie jak opodatkowanie sieci elektrycznych i telekomunikacyjnych, elektrofiltrów czy konstrukcji wewnątrz budynków. Ponadto omawia najnowsze poglądy doktryny oraz aktualne stanowiska prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, obiekty budowlane, urzędzenia w prawie podatkowym, urzędzenia techniczne w przemyśle

---

\* Magister, Uniwersytet Śląski w Katowicach, e-mail: [tomasz.gwozdz@us.edu.pl](mailto:tomasz.gwozdz@us.edu.pl),  
<https://orcid.org/0000-0002-1769-1210>

Na przestrzeni ostatnich lat postęp technologiczny stał się przyczyną licznych wątpliwości praktycznych w zakresie podatku od nieruchomości w Polsce. Zjawisko to spowodowane jest stosowaniem nowoczesnych urządzeń technologicznych, których kwalifikacja i sposób opodatkowania budzą spory pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Omawiany problem dotyczy przede wszystkim polskiego przemysłu ciężkiego, ale coraz częściej także branż usługowych, w tym telekomunikacji i zaawansowanego sprzętu informatycznego, wykorzystywanego w działalności gospodarczej. Podstawową trudnością jest prawidłowe przyporządkowanie omawianych urządzeń z punktu widzenia podatku od nieruchomości jako budynków, budowli lub obiektów budowlanych – co zapewnić ma z jednej strony należytą dbałość o interes fiskalny jednostek samorządu terytorialnego, a z drugiej zapewnić przestrzeganie konstytucyjnych praw i gwarancji obywateli w dziedzinie opodatkowania, w tym zwłaszcza zasady jasności i określoności prawa podatkowego oraz demokratycznego państwa prawa.

W praktyce orzeczniczej wątpliwości budzi opodatkowanie podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych w kontekście ich kwalifikacji jako budynków lub budowli w rozumieniu Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup>. W opracowaniu kwestia ta zostanie omówiona ze szczególnym uwzględnieniem opodatkowania stacji elektroenergetycznych, sieci telekomunikacyjnych, budowli stworzonych z wykorzystaniem nowoczesnych technologii znajdujących się wewnątrz budynków oraz elektrofiltrów i instalacji odsiarczania spalin.

Co istotne, w większości państw podatek od nieruchomości stanowi ważne źródło dochodów budżetów lokalnych, które następnie są przeznaczane na realizację zadań publicznych. W Polsce decentralizacja w zakresie omawianego podatku oraz przyznane gminom władztwo podatkowe dają im istotne instrumenty prawne, umożliwiające kształtowanie polityki finansowej w tym zakresie, zwłaszcza w odniesieniu do stawek podatku ustalanych w formie uchwały organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Podobnie na Węgrzech oraz na Słowacji widoczna jest samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w tym zakresie, które to kraje, obok Polski, są tu niewątpliwym liderem wśród

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm., dalej: u.p.o.l.

państw Europy Wschodniej<sup>2</sup>. Podatek od nieruchomości pozostaje istotnym elementem w strukturze systemu podatkowego także ze względu na jego stałość i trwałość. W przeciwieństwie do innych rodzajów opodatkowania pozostaje niezmienny w kontekście położenia przedmiotu opodatkowania czy samego faktu istnienia obowiązku podatkowego. Jest więc niezależny od zjawisk globalizacji, umiędzynarodowienia kapitału czy prób agresywnej optymalizacji podatkowej, np. polegających na przenoszeniu siedzib przedsiębiorstw do tzw. rajów podatkowych w celu zmniejszenia opodatkowania podatkiem dochodowym<sup>3</sup>. Nie oznacza to jednak, że w podatku od nieruchomości brak prób dokonywania optymalizacji i zmniejszania wymiaru należności, zwłaszcza przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Najwięcej wątpliwości i praktycznych problemów budzą obiekty budowlane i urządzenia techniczne, które powstają z wykorzystaniem nowych technologii. Ich dynamiczny rozwój powoduje, że organy podatkowe oraz sądy administracyjne muszą stale dokonywać opartych na zmieniających się stanach faktycznych wykładni obowiązujących przepisów, tym samym wykorzystując w procesie stosowania prawa skomplikowaną, aktualną wiedzę specjalistyczną.

## 2. OBIEKTY BUDOWLANE JAKO PRZEDMIOT OPODATKOWANIA W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI

Polska ustawa o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje opodatkowanie podatkiem od nieruchomości poza gruntami także dwóch rodzajów obiektów budowlanych: budynków i budowli. W praktyce orzeczniczej organów podatkowych i sądów administracyjnych problemy sprawia rozróżnienie pomiędzy nimi, które odgrywa zasadniczą rolę w kontekście wymiaru podatku. W przeciwieństwie do większości państw wysoko rozwiniętych w Polsce podstawą opodatkowania budynków jest bowiem ich powierzchnia użytkowa, a jedynie w odniesieniu do budowli – ich wartość<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Zob. P. Felis, H. Rosłaniec, J. Szlęzak-Matusiewicz, *Property Tax Policy of Rural and Urban-Rural Municipalities in Poland*, „Acta Scientiarum Polonorum. Oeconomia” 2019, t. 18, nr 4; A. Vartašová, K. Cervena, *The Development of Real Property Tax – the Case of City of Košice*, „Financial Law Review” 2020, t. 20, nr 4.

<sup>3</sup> Zob. N. Popova, *Immovable Property Taxation and Economic Efficiency*, „Real Estate Property & Business” 2020, t. 4, nr 3.

<sup>4</sup> Zob. A. Małkowska, A. Telega, M. Głuszak, B. Marona, *Spatial Interdependence in Property Taxation: The Case of Polish Municipalities*, „Equilibrium. Quarterly Journal of Economics and Economic Policy” 2018, t. 13, nr 2.

Ma to istotne znaczenie w przypadku spornych obiektów budowlanych (zwłaszcza powstałych z wykorzystaniem nowych technologii), które mają niewielką powierzchnię, ale ich wartość jest bardzo wysoka. Ponadto budowle są przedmiotem opodatkowania wyłącznie wtedy, gdy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Definicja legalna budynków i budowli została wprowadzona w art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. Zgodnie ze wskazanymi przepisami budynek to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Budowla z kolei to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Obiektem budowlanym w rozumieniu Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>5</sup> jest natomiast budynek, budowla bądź obiekt małej architektury, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem, wzniesiony z użyciem wyrobów budowlanych.

Na tle przywołanych regulacji wątpliwość budzi rozróżnienie budynku i budowli. Kwestią sporną jest zwłaszcza rozumienie pojęcia trwałego związania z gruntem oraz posiadania fundamentów, które nie zostały precyzyjnie wyjaśnione w przepisach, a ze względu na stale zachodzący postęp technologiczny – w tym w zakresie budownictwa – trudno jednoznacznie je rozstrzygnąć.

W doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że do klasyfikacji obiektu budowlanego jako budynku niezbędne jest spełnienie przez niego łącznie czterech warunków: trwałego związania z gruntem, posiadania fundamentów, wydzielenia z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadania dachu. Bez znaczenia – zwłaszcza w odniesieniu do dwóch ostatnich przesłanek – pozostaje stan techniczny takiego budynku, nawet bowiem w sytuacji braku możliwości jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, stanowi przedmiot opodatkowania aż do ewentualnego zakończenia prac rozbiórkowych obiektu budowlanego – chyba że utraci on wymienione wcześniej cechy budynku<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 2351 ze zm., dalej: pr. bud.

<sup>6</sup> Zob. B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX/el. 2017; B. Janiak, T. Kosieradzki, R. Piekarczyk, *Opodatkowanie nieruchomości*, LEX/el. 2016; wyrok NSA z dnia 16 października 2020 r., sygn. II FSK 1729/18, LEX nr 3090269.

Doniosłym praktycznie problemem jest także stwierdzenie, czy obiekt budowlany, będący budowlą w rozumieniu art. 3 pkt 3 pr. bud., może być dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości uznany za budynek w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Wątpliwości w tym zakresie zostały wyjaśnione przez Naczelnego Sąd Administracyjny (NSA), który w uchwale z dnia 29 września 2021 r. stwierdził, że jeżeli taki obiekt budowlany spełnia kryteria bycia budynkiem wymienione we wskazanym przepisie, a dodatkowo wyróżnia się cechą posiadania powierzchni użytkowej, o której mowa w art. 4 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., może dla celów podatkowych być uznany za budynek, pomimo jego kwalifikacji jako budowla w rozumieniu Prawa budowlanego<sup>7</sup>.

### 3. POJĘCIE TRWAŁEGO ZWIĄZANIA Z GRUNTEM I POSIADANIA FUNDAMENTÓW W NAUCE PRAWA PODATKOWEGO I ORZECZNICTWIE POLSKICH SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Wymieniona w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przesłanka trwałego związania z gruntem może być rozumiana na różne sposoby. Jednym z nich, prezentowanym przez polskie Ministerstwo Finansów, jest utożsamienie jej z brakiem możliwości odłączenia od gruntu bez uszkodzenia konstrukcji<sup>8</sup>. Każdy obiekt budowlany mający fundamenty byłby więc zgodnie z tym rozumieniem uznany za trwale związany z gruntem, i to bez względu na inne okoliczności. Najważniejszy pozostaje w tej interpretacji jego fizyczny związek z gruntem poprzez fundamenty. W orzecznictwie sądów administracyjnych dostrzegalne są z kolei dwa inne sposoby wykładni pojęcia trwałego związania obiektu budowlanego z gruntem. Pierwszy z nich wiąże omawianą przesłankę z brakiem możliwości przeniesienia obiektu budowlanego w inne miejsce bez jego uszkodzenia<sup>9</sup>. Drugi z kolei

<sup>7</sup> Zob. uchwała NSA z dnia 29 września 2021 r., sygn. III FPS 1/21, LEX nr 3230106.

<sup>8</sup> Zob. pismo Ministerstwa Finansów z dnia 10 lutego 2003 r., nr LK-2443/LP/02/AP, LEX/el.

<sup>9</sup> Zob. wyroki NSA: z dnia 27 listopada 2018 r., sygn. II FSK 3118/16, LEX nr 2587078; z dnia 9 stycznia 2018 r., sygn. II FSK 3411/15, LEX nr 2427404; z dnia 5 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3236/15, LEX nr 2419303; z dnia 21 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2956/15, LEX nr 2422886. Inny pogląd wyraził Naczelnego Sąd Administracyjny w wyrokach: z dnia 7 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 1983/16, LEX nr 2532545, oraz z dnia 20 czerwca 2008 r., sygn. II OSK 680/07, LEX nr 485005, w których stwierdzono, że okoliczność montowania obiektu budowlanego z elementów gotowych, które mogą być rozmontowane i przeniesione w inne miejsce, nie ma istotnego znaczenia dla uznania go za trwale związany z gruntem.



za decydującą uznaje technologię wykonania obiektu budowlanego. Sposób związania z gruntem ma w tym rozumieniu pozwalać na przeciwstawienie się czynnikom atmosferycznym, które nie mogą powodować przesunięcia czy przewrócenia obiektu budowlanego<sup>10</sup>. Ten ostatni pogląd budzi jednak wiele wątpliwości w literaturze przedmiotu, pojawiają się bowiem zarzuty, że nie oddaje on istoty spornego zagadnienia w kontekście opodatkowania obiektów budowlanych<sup>11</sup>.

Ponadto podkreślenia wymaga, że zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. oraz w art. 3 pkt 2 pr. bud. pojęcie trwałego związania z gruntem powinno być rozumiane w ujęciu językowym, a nie w znaczeniu, o jakim mowa w art. 47 § 2 i 3 w zw. z art. 48 Ustawy z dnia 23 kwietnia 1960 r. – Kodeks cywilny<sup>12</sup>. W związku z powyższymi okolicznościami, czy budynek jest częścią składową gruntu, a także czy jego właściciel jest dzierżawcą nieruchomości gruntowej na niej położonej, nie mają znaczenia dla stwierdzenia, co jest przedmiotem opodatkowania<sup>13</sup>. Za takim poglądem przemawia też fakt, że w art. 2 u.p.o.l. ustawodawca nie posłużył się wyłącznie pojęciem **nieruchomość**, ale objął zakresem przedmiotowym również obiekty budowlane, które do nich nie będą zaliczane. Także definicja legalna budynku, znajdująca się w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., posługuje się pojęciem obiektu budowlanego, a nie np. nieruchomości budynkowych. Podsumowując, za niewłaściwe należy uznać tłumaczenie cechy trwałego związania z gruntem w ujęciu cywilistycznym, ponieważ na gruncie podatku od nieruchomości ogranicza się ona do posadowienia obiektu budowlanego na tyle trwałego, by zapewnić mu stabilność i możliwość przeciwdziałania czynnikom zewnętrznym, które mogłyby zmienić lub przemieścić go w inne miejsce<sup>14</sup>.

Kolejnym istotnym elementem rozstrzygającym o sposobie opodatkowania obiektów budowlanych jest kwestia posiadania fundamentów. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, podobnie jak Prawo budowlane,

<sup>10</sup> Zob. wyroki NSA: z dnia 26 września 2018 r., sygn. II FSK 2773/16, LEX nr 2578602, oraz z dnia 29 lipca 2010 r., sygn. II OSK 1234/09, LEX nr 694433.

<sup>11</sup> Zob. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LEX/el. 2020; P. Borszowski, K. Stelmaszczyk, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LEX/el. 2016; *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Modzelewski, Legalis/el. 2021.

<sup>12</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.

<sup>13</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. II FSK 630/15, LEX nr 2289765.

<sup>14</sup> Zob. S. Babiaryz, *Trwałe związanie z gruntem oraz fundamenty jako elementy definicji budynku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 3(205), s. 18–19.



nie wyjaśniają jednak znaczenia tego pojęcia. Ministerstwo Finansów i Ministerstwo Infrastruktury zaproponowały pogląd, że fundamentem jest element konstrukcji budowlanej, w jej najniższej części, mający za zadanie przekazanie ciężaru budowli na grunt, np. ława, stopa fundamentowa. Może on przy tym zostać wykonany z różnych materiałów, takich jak drewno, beton czy kamień, a także z wykorzystaniem różnego rodzaju technologii: murowanych, prefabrykowanych, monolitycznych czy płytowych<sup>15</sup>.

W razie wątpliwości co do trwałości związania obiektu budowlanego z gruntem lub posiadania fundamentów konieczne jest przeprowadzenie w ramach postępowania podatkowego dowodu z opinii biegłego, posiadającego specjalistyczną wiedzę w tym zakresie. Mogą się one pojawić między innymi w sytuacji, gdy fundament lub jego elementy nie są widoczne lub są wykonane z wykorzystaniem nowoczesnych technologii, a podatnik neguje ich istnienie<sup>16</sup>.

#### 4. NOWE TECHNOLOGIE WYKORZYSTYWANE W OBIEKTACH BUDOWLANYCH A PODATEK OD NIERUCHOMOŚCI

Na gruncie omówionych dotychczas zagadnień pojawiły się praktyczne problemy orzecznicze dotyczące rozróżnienia budynku oraz budowli w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a także określenia przedmiotu opodatkowania w tym zakresie. Wynikały one głównie ze stosowanych nowoczesnych rozwiązań technologicznych, w odniesieniu do których nie zostały przewidziane odpowiednie regulacje prawne wprost rozstrzygające o ich statusie na potrzeby prawa podatkowego.

Pierwszym omówionym w niniejszym artykule spornym zagadnieniem jest kwestia opodatkowania stacji elektroenergetycznych, które mogą się składać m.in. z rozdzielni prądu, autotransformatorów, agregatów prądotwórczych czy baterii akumulatorów. Wątpliwości budzi tutaj z jednej strony możliwość zakwalifikowania ich jako budowli – w sytuacji gdy spełniają definicję budynku

<sup>15</sup> Zob. L. Etel, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LEX/el. 2012; pismo Ministerstwa Finansów z dnia 29 listopada 2004 r., nr LK-741/LP/PP/04, LEX/el.; M. Binaś, *Podatek od nieruchomości – ujęcie praktyczne*, Legalis/el. 2019; wyrok NSA z dnia 14 października 2020 r., sygn. II FSK 1824/18, LEX nr 3104151; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 12 lutego 2021 r., sygn. I SA/Gl 882/20, LEX nr 3122845.

<sup>16</sup> Zob. L. Etel, *Opinia biegłego a ekspertyza prawna w postępowaniu podatkowym*, [http://www.eksperci.uwb.edu.pl/wp-content/uploads/2011/02/opinia\\_bieglego.pdf](http://www.eksperci.uwb.edu.pl/wp-content/uploads/2011/02/opinia_bieglego.pdf) (dostęp: 25.04.2021).

wyrażoną w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, a z drugiej strony wykładnia przesłanki zawartej w definicji legalnej, na mocy której budowlą jest także urządzenie budowlane związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z przeznaczeniem.

Kwestia kwalifikacji jako budowli obiektów budowlanych spełniających warunki budynku była przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego (TK). Stoi on na stanowisku<sup>17</sup>, że uznanie obiektu budowlanego – spełniającego wymogi budynku z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. – za budowlę jest niezgodne z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, która została wywiedziona z treści art. 84 w zw. z art. 217 i art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej. Uzasadniając rozstrzygnięcie, Trybunał stwierdził, że brzmienie przepisu definiującego budynek i budowlę jest na tyle jednoznaczne, że nie może zostać podważone poprzez dokonanie wykładni celowościowej, zwłaszcza na niekorzyść podatnika. Wynika z niego, że żaden budynek nie może być jednocześnie budowlą, a budowla budynkiem – przy czym pierwszeństwo (pod warunkiem posiadania cech wynikających z przepisów) przysługuje kwalifikacji jako budynku<sup>18</sup>. Pomimo krytyki ze strony niektórych przedstawicieli nauki prawa podatkowego<sup>19</sup> stanowisko zostało zaaprobowane również w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>20</sup>.

Pokreślenia wymaga jednak, że wynikający z omawianego wyroku TK zakaz kwalifikacji obiektów budowlanych jednocześnie jako budynku i budowli nie wyklucza uznania za budowlę obiektów budowlanych, które nie odpowiadają definicji budynku, nawet jeżeli znajdują się one wewnątrz budynku<sup>21</sup>.

<sup>17</sup> Zob. wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK-A 2018/2.

<sup>18</sup> Zob. R. Dowgier, *Budynek czy budowla? Kilka uwag na tle wyroku TK z 13.12.2017 r., SK 48/15*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 4(206); S. Czarnecki, *The Principles of Determining Real Estate Tax in the Light of the Latest Judgments of the Constitutional Tribunal*, „WSEI Scientific Journal series: ECONOMICS” 2017, t. 1–2(13–14), s. 77–79; P. Banasik, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny*, Warszawa 2019, s. 23.

<sup>19</sup> Por. K. Radzikowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości „budowli w budynku” w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 5(80), LEX/el.

<sup>20</sup> Zob. wyroki NSA: z dnia 14 maja 2019 r., sygn. II FSK 1563/17, LEX nr 2675702; z dnia 14 maja 2019 r., sygn. II FSK 1599/17, LEX nr 2676618; z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. II FSK 1011/20, LEX nr 3058591.

<sup>21</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 24 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1317/20, LEX nr 3106525; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia

Druga sporna kwestia dotyczy interpretacji określenia budowli jako urządzenia budowlanego w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związanej z obiektem budowlanym, która zapewnia możliwość użytkowania go zgodnie z przeznaczeniem. Zgodnie z art. 3 pkt 9 pr. bud. zaliczyć do nich należy m.in. przyłącza i urządzenia instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, a także przejazdy, ogrodzenia, place postojowe i place pod śmietniki. Bez znaczenia pozostaje przy tym, czy obiekt budowlany jest wznoszony od podstaw w miejscu jego przeznaczenia, czy też jest już w kompletnej postaci montowany. Konsekwencją takiego rozwiązania jest objęcie podatkiem od nieruchomości także obiektów i urządzeń będących elementami ciągu technologicznego – bez względu na to, czy zostaną zakwalifikowane jako obiekty budowlane czy jako urządzenia budowlane<sup>22</sup>.

Kolejnym problemem praktycznym, dotyczącym przede wszystkim opodatkowania podatkiem od nieruchomości elementów sieci telekomunikacyjnej czy elektroenergetycznej, jest klasyfikacja zawartej w niej kanalizacji kablowej oraz zainstalowanych kabli. W aktualnym brzmieniu ustawy Prawo budowlane znalazł się przepis, na mocy którego kanalizacja kablowa stanowi obiekt liniowy, będący szczególnym rodzajem obiektu budowlanego, natomiast kable zainstalowane w kanalizacji kablowej, kanałe technologicznym oraz telekomunikacyjne dowieszone do już istniejącej linii kablowej nadziemnej – nie stanowią obiektu budowlanego lub jego części ani urządzenia budowlanego. Prowadzi to do wniosku, że kanalizacja kablowa, w której znajduje się linia telekomunikacyjna, stanowi obiekt budowlany (konkretnie: obiekt liniowy), a w związku z tym jest budowlą<sup>23</sup>. Należy zauważyć, że tak ukształtowany przepis został dodany do polskiego porządku prawnego w 2010 r. Ustawą z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych<sup>24</sup>. Nastąpiło to po wielu sporach pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, dotyczących kwestii opodatkowania kanalizacji kablowej i wypełniających ją kabli jako jednej

2020 r., sygn. I SA/Bd 728/20, LEX nr 3109174; R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Ustawa o podatkach...*

<sup>22</sup> Zob. R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Ustawa o podatkach...*

<sup>23</sup> Zob. A. Despot-Mładanowicz, *Komentarz do art. 3*, [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, red. A. Plucińska-Filipowicz, M. Wierzbowski, LEX/el. 2021; W. Piątek, *do art. 3*, [w:] *Prawo budowlane. Komentarz*, red. A. Gliniecki, LEX/el. 2016.

<sup>24</sup> Dz.U. z 2010 r., Nr 106, poz. 675.

całości techniczno-użytkowej, a tym samym jednej budowli – w zakresie kontenerów telekomunikacyjnych lub elektroenergetycznych<sup>25</sup>.

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się także, że kontenerowa stacja transformatorowa powiązana z istniejącą siecią elektroenergetyczną i nowymi liniami kablowymi, które mają na celu przyłączenie nowych odbiorców energii elektrycznej, powinna być uznana za element linii elektroenergetycznej, stanowiącej element budowli<sup>26</sup>. Ponadto, nawet jeżeli dojdzie do rozdzielenia własności poszczególnych elementów budowli na różne podmioty, w dalszym ciągu pozostaje ona jedną techniczną całością (sieć telekomunikacyjna) i tym samym przedmiotem podatku od nieruchomości jako budowla<sup>27</sup>.

Innym przykładem trudności z określeniem przedmiotu opodatkowania w podatku od nieruchomości w związku z zastosowaniem nowoczesnych rozwiązań technologicznych, są elektrofiltry oraz instalacje odsiarczania spalin jako specyficzne urządzenia techniczne. Służą one do usuwania pyłów, dymów czy spalin z powietrza za pomocą siły elektrostatycznej. Elektrofiltr jest na ogół wsparty na konstrukcji nośnej, nazywanej częścią budowlaną. Nie ulega więc wątpliwości, że jest to urządzenie techniczne posiadające części budowlane – i to właśnie one najczęściej stanowią budowlę – o ile nie spełniają ustawowych warunków do opodatkowania ich jako budynki. Sam elektrofiltr nie jest jednak przedmiotem podatku od nieruchomości<sup>28</sup>. Na marginesie należy zaznaczyć, że w starszym orzecznictwie sądów administracyjnych elektrofiltry w całości bywały uznawane za samodzielne budowle. Opodatkowaniu w takiej sytuacji podlegały więc zarówno elementy budowlane, jak i pozostała część techniczna elektrofiltru<sup>29</sup>.

<sup>25</sup> Zob. wyroki NSA: z dnia 15 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 25/17, LEX nr 2619454; z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 309/17, LEX nr 2615353; z dnia 9 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 3596/16, LEX nr 2614891; z dnia 1 sierpnia 2019 r., sygn. II FSK 443/19, LEX nr 2706415.

<sup>26</sup> Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 5 marca 2019 r., sygn. II SA/Rz 55/19, LEX nr 2645822.

<sup>27</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 2/17, LEX nr 2616697.

<sup>28</sup> Zob. P. Banasik, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych na przykładzie elektrofiltrów*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10, LEX/el.; wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 123/17, LEX nr 2627775; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 listopada 2018 r., sygn. I SA/Gl 969/18, LEX nr 2588065.

<sup>29</sup> Zob. wyroki NSA: z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 3004/11, LEX nr 1310443; z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. II FSK 3013/11, LEX nr 1337006.

Podsumowując, polskie przepisy dotyczące podatku od nieruchomości są skomplikowane i coraz trudniejsze do zastosowania, zwłaszcza biorąc pod uwagę stanowiące jego przedmiot urządzenia technologiczne. Stosowanie nowoczesnych technologii w tym zakresie może bowiem umożliwić stworzenie obiektu budowlanego, który spełniając cechy budynku, wymienione w ustawie, będzie mógł zostać przeniesiony w inne miejsce bez uszczerbku dla jego konstrukcji i możliwości użytkowania zgodnie z przeznaczeniem. Podobnie sposób związania obiektu z gruntem i posiadania fundamentów wobec nowych technologii stosowanych w branży budowlanej nie jest już jednoznaczny w ocenie<sup>30</sup>. Wymagana jest w tym zakresie aktualna wiedza specjalistyczna, umożliwiająca rozstrzygnięcie spornych kwestii. Stąd rosnąca rola w prowadzonych przez organy postępowaniach podatkowych dowodów z opinii biegłych, gdyż niejednokrotnie jest to jedyny sposób obiektywnej oceny spełniania przez obiekt budowlany przesłanek zawartych w definicji budynku lub budowli.

Zdaniem autora przepisy regulujące opodatkowanie obiektów budowlanych podatkiem od nieruchomości w Polsce powinny zostać znacząco zmodyfikowane, ponieważ nie odpowiadają zmianom zachodzącym w przemyśle ciężkim, budownictwie i nowoczesnym sprzęcie, wykorzystywanym w branżach usługowych. Enumeratywne wyliczenie urządzeń technicznych i metod konstrukcyjnych wykorzystywanych do tworzenia obiektów budowlanych klasyfikowanych jako budynki lub budowle wydaje się niemożliwe. Obecne rozwiązania nie zapewniają należnych, stabilnych dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego i podtrzymują niepewność podatników co do ich zobowiązań z tytułu podatku od nieruchomości, co należy ocenić w sposób jednoznacznie negatywny.

## BIBLIOGRAFIA

- Babiarz S., *Trwałe związanie z gruntem oraz fundamenty jako elementy definicji budynku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 3(205).
- Banasik P., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości urządzeń technicznych na przykładzie elektrofiltrów*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 10.
- Banasik P., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek leśny. Podatek rolny*, Warszawa 2019.

<sup>30</sup> Zob. wyroki NSA: z dnia 13 marca 2019 r., sygn. II FSK 1010/17, LEX nr 3066189; z dnia 20 marca 2015 r., sygn. II FSK 586/13, LEX nr 1774469.

- Binaś M., *Podatek od nieruchomości – ujęcie praktyczne*, Legis/el. 2019.
- Borszowski P., Stelmaszczyk K., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LEX/el. 2016.
- Czarnecki S., *The Principles of Determining Real Estate Tax in the Light of the Latest Judgments of the Constitutional Tribunal*, „WSEI Scientific Journal series: ECONOMICS” 2017.
- Dowgier R., *Budynek czy budowla? Kilka uwag na tle wyroku TK z 13.12.2017.*, SK 48/15, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 4(206).
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LEX/el. 2020.
- Etel L., *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, LEX/el. 2012.
- Felis P., Rosłaniec H., Szlęzak-Matusiewicz J., *Real Estate Tax Policy of Rural and Urban-Rural Municipalities in Poland*, „Acta Scientiarum Polonorum. Oeconomia” 2019, nr 18(4), <https://doi.org/10.22630/ASPE.2019.18.4.42>
- Głuszak M., Małkowska A., Marona B., Telega A., *Spatial Interdependence in Real Estate Taxation: The Case of Polish Municipalities*, „Equilibrium. Quarterly Journal of Economics and Economic Policy” 2018, nr 13(2), <https://doi.org/10.24136/eq.2018.014>
- Janiak B., Kosieradzki T., Piekarczyk R., *Opodatkowanie nieruchomości*, LEX/el. 2016.
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, LEX/el. 2017.
- Popova N., *Immovable Real Estate Taxation and Economic Efficiency*, „Real Estate & Business” 2020, nr 4(3).
- Prawo budowlane. Komentarz*, red. A. Gliniecki, LEX/el. 2016.
- Prawo budowlane. Komentarz*, red. A. Plucińska-Filipowicz, M. Wierzbowski, LEX/el. 2021.
- Radzikowski K., *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości „budowli w budynku” w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie SK 48/15*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2018, nr 5(80).
- Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz*, red. W. Modzelewski, Legis/el. 2021.
- Vartašová A., Cervena K., *The Development of Real Estate Tax – the Case of the City of Košice*, „Financial Law Review” 2020, nr 20(4), <https://doi.org/10.4467/22996834FLR.20.022.13094>

## LEGAL REVIEW OF SELECTED ISSUES OF TAXATION WITH REAL ESTATE TAX IN POLAND OF DIFFERENT TECHNICAL DEVICES

**Summary.** The study provides a high-level law technical walk-through of selected problems of taxation with real estate tax in Poland, especially connected with technological devices used in modern heavy industry and service industry. It focuses on Polish law and points out the fundamental issues related to real estate tax and its influence on fiscal and taxation politics in other Central and Eastern European countries. In the article particular attention is paid to the distinction of the buildings, structures, and building objects within the meaning of the act on local taxes and fees and the Construction Law. Then, more complex issues are discussed, such as taxation of electricity and telecommunication networks, electrostatic precipitators, and structures inside buildings. The latest views of the doctrine and current positions presented in the jurisprudence of administrative courts are analyzed hereinbelow.

**Keywords:** real estate tax in Poland, construction objects, technology in tax law, technical devices in heavy industry



## PODATKOWOPRAWNE KWESTIE ODPOWIEDZIALNOŚCI INKASENTÓW OPŁATY UZDROWISKOWEJ

**Streszczenie.** Inkasent jest zobowiązany do pobrania i przekazania podatku na rzecz właściwego organu podatkowego. Zakres odpowiedzialności inkasenta jest zawężony jedynie do sytuacji, w których należny podatek pobrał, lecz nie dokonał jego wpłaty na rzecz organu podatkowego. Jeśli podatek nie został przez inkasenta pobrany, nie ponosi on z tego tytułu żadnej odpowiedzialności – ani na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej, ani Kodeksu karnego skarbowego. Za podatek niepobrany przez inkasenta odpowiedzialność ponosi podatnik. Inkasent odpowiada całym swoim majątkiem w sposób nieograniczony. Ponownie może on ponosić odpowiedzialność także majątkiem wspólnym z małżonkiem, odpowiedzialność orzekana jest decyzją właściwego organu podatkowego. W sytuacji gdy inkasent wpłaci na rzecz organu podatkowego podatek, którego wcześniej nie pobrał, może go dochodzić drogą cywilną. Zobowiązany jest także gromadzić i przechowywać dokumentację dotyczącą pobranych należności.

**Słowa kluczowe:** inkaso, inkasent, opłata uzdrowiskowa, gmina uzdrowiskowa

---

\* Doktor habilitowany, prof. WSEI, Dyrektor Instytutu Administracji Publicznej i Biznesu, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie, e-mail: wolowiectomek@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-7688-4231>



© by the author, licensee Łódź University – Łódź University Press, Łódź, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

## 1. SPECYFIKA OPŁATY UZDROWISKOWEJ JAKO DANINY PUBLICZNEJ

Z punktu widzenia systemu podatkowego opłata uzdrowiskowa jest w całości dochodem własnym gmin. Ciekawa jest zasada wskazywania podmiotów uprawnionych do pobierania opłaty – jest to wykaz sporządzany przez odpowiedniego miejscowo wojewodę w porozumieniu z ministrem środowiska. W systematyce podatków i opłat publicznych miejsce opłaty uzdrowiskowej jest również wyjątkowe. Sama konstrukcja nawiązuje do zryczałtowanego podatku od osób fizycznych o charakterze konsumpcyjnym, pobieranego od osobistych dochodów w fazie ich wydatkowania. Sposób poboru wskazuje na pośredni charakter takiej daniny i pewnego rodzaju podobieństwo z grupą tzw. podatków turystycznych, szczególnie „hotelowego”, „restauracyjnego”, „pokojowego” itp. Odwołując się wprost do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opłatę uzdrowiskową można postrzegać jako – w pewnym sensie – daninę koncesyjną nakładaną na korzystanie z zasobów środowiska naturalnego (traktowaną jako przypadek szczególny opłat za udzielenie praw)<sup>1</sup>. Ze względu na to, że gmina uzdrowiskowa realizuje zadania związane z funkcjonowaniem uzdrowiska (jako gminy) i całej infrastruktury na ogólnych zasadach z dochodów własnych, ale ma też prawo do pobierania na ich realizację opłaty uzdrowiskowej i otrzymywania dotacji uzdrowiskowej na podstawie art. 49 ustawy uzdrowiskowej<sup>2</sup>, w wysokości równej wpływom z tytułu opłaty uzdrowiskowej pobranej w uzdrowisku w roku poprzedzającym rok bazowy, w rozumieniu ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego<sup>3</sup>. Opłata ta jest bardzo ważna w systemie finansowym gmin uzdrowiskowych ze względu zarówno na zależną od niej wysokość otrzymywanej dotacji uzdrowiskowej, jak i konieczność realizacji innych (dodatkowych) zadań określonych w ustawie uzdrowiskowej. Kwestie efektywnego inkasa tej opłaty oraz uszczelniania lokalnego systemu podatkowego należą zatem do żywotnych interesów gmin uzdrowiskowych.

<sup>1</sup> T. Wołowiec, *Daniny publiczne jako kategoria należności publicznoprawnych*, „Prawo Finansów Publicznych” 2016, nr 7, s. 6–11; idem, *Zakres i specyfika odpowiedzialności inkasenta opłaty miejscowej i uzdrowiskowej*, „Procedury Administracyjne i Prawne” 2018, nr 12, s. 25 i n.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz gminach uzdrowiskowych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1301), dalej: u.l.u.

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 38 ze zm.), dalej: u.d.j.s.t.



## 2. INKASENT W ŚWIETLE PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ

Rolą inkasenta jest ułatwienie podatnikom wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych. W obowiązujących ustawach podatkowych przewidziano możliwość wykorzystywania go do poboru podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego, przy czym podjęcie decyzji co do zarządzenia poboru podatku w drodze inkasa, określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso powierzono radom gmin w drodze aktów prawa miejscowego. Podmioty, na które rady gmin nałożą obowiązek poboru podatku w drodze inkasa, są zobligowane do jego wykonywania. Taką regulację znajdujemy w art. 6 ust. 12 oraz art. 19 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>4</sup> w odniesieniu do poboru podatku od nieruchomości od osób fizycznych oraz opłat lokalnych, a także w zakresie podatku rolnego i leśnego pobieranych od osób fizycznych<sup>5</sup>. Ustanowienie poboru opłaty uzdrowiskowej w drodze inkasa jest uprawnieniem rady gminy, wynikającym wprost z art. 19 pkt. 2 u.p.o.l. Zarządzenie inkasa ułatwia pobór opłaty uzdrowiskowej, ale nie wyklucza prawa podatnika do opłacania jej w inny sposób przewidziany w ustawie Ordynacja podatkowa<sup>6</sup>, tj. w formie gotówkowej lub bezgotówkowej<sup>7</sup>. Osoba zobowiązana do uiszczenia opłaty uzdrowiskowej może odmówić jej zapłaty inkasentowi, który o tym fakcie powinien zawiadomić samorządowy organ podatkowy, który może wszcząć postępowanie podatkowe w stosunku do takiej osoby. Należy pamiętać, że prawa danej osoby w zakresie obowiązku uiszczenia opłaty uzdrowiskowej oraz ustalenie wysokości tej opłaty chronione są przez przepisy o.p. oraz u.p.o.l.<sup>8</sup> Podatnik ma prawo kwestionować ciążący na nim obowiązek uiszczenia opłaty uzdrowiskowej zarówno w zakresie podstawy objęcia go tym obowiązkiem, jak i wysokości tej opłaty. Jego prawa są w tym przypadku chronione przez zapewnienie mu udziału w postępowaniu podatkowym w zakresie tej opłaty przed organem podatkowym oraz

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.), dalej: u.p.o.l.

<sup>5</sup> W. Morawski, T. Brzeziński, *Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4, s. 21.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.), dalej: o.p.

<sup>7</sup> Por. R. Dowgier i in., *Komentarz do art. 9, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.

<sup>8</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Szczecinie z dnia 12 kwietnia 2018 r., sygn. I SA/Sz 129/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

możliwość skarżenia decyzji określającej wysokość tej opłaty. Z definicji pojęcia „inkasent” wynika, że to przepisy prawa podatkowego przesądzają o tym, czy dana osoba fizyczna, osoba prawna bądź jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej będzie miała status inkasenta<sup>9</sup>.

Należy pamiętać, że rada gminy nie została upoważniona do stanowienia dodatkowych uregulowań w przedmiocie inkasa, np. dotyczących wydawania pokwitowania<sup>10</sup>. Obowiązki inkasentów w zakresie pobranych podatków i opłat wynikają wprost z art. 9 i art. 47 § 4a o.p., a zasady odpowiedzialności za niewykonywanie lub nienależyte wykonywanie tych obowiązków przez inkasentów oraz zasady postępowania organu podatkowego ustalają unormowania art. 30 § 2 i 3 o.p.<sup>11</sup>

Inkasent nie odpowiada więc za zobowiązanie podatnika, a jego odpowiedzialność jest ograniczona wyłącznie do odpowiedzialności za własne działania bądź zaniechania, które wynikają z przepisów prawa. Z drugiej strony niewypełnienie przez inkasenta obowiązku nie uchyla obowiązku podatkowego podatnika. Jeżeli mimo odpowiedzialności inkasenta należności podatkowe na nim ciężące uregulował podatnik, to zobowiązanie podatkowe wygasło. W takim wypadku wierzyciel podatkowy nie będzie mógł w świetle prawa dochodzić zapłaty tego samego świadczenia od inkasenta.

### 3. EGZEKOWANIE ODPOWIEDZIALNOŚCI INKASENTA Z TYTUŁU NIEPOBIERANIA OPŁATY UZDROWISKOWEJ

W praktyce organy podatkowe gmin uzdrowiskowych mają trudności wiążące się z egzekwowaniem od inkasentów obowiązku poboru opłaty uzdrowiskowej. Problem ten wynika z braku ponoszenia odpowiedzialności inkasentów za niepobieranie opłaty. Wobec powyższego wielu inkasentów celowo i świadomie nie wywiązuje się z pobierania należnej gminie opłaty. Ponadto należy zaznaczyć, że inkasenci opłaty uzdrowiskowej nie są zobligowani do prowadzenia ewidencji zameldowań osób korzystających z usług w zakresie zakwaterowania, która w znaczący sposób usprawniłaby

<sup>9</sup> Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 października 2017 r., sygn. I SA/Sz 754/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>10</sup> T. Wołowicz, *Dopuszczalność ewidencjonowania opłaty miejscowej na kasie rejestrującej*, „Finanse Publiczne” 2018, nr 8, s. 43–44.

<sup>11</sup> Szerzej: uchwała Regionalnej Izby Obrachunkowej w Olsztynie z dnia 9 grudnia 2015 r., nr 0102-469.15.

organom podatkowym organizację pracy w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających i kontrolnych poprawności pobierania opłat.

Faktycznie zakres obowiązków spoczywających na inkasencie wskazuje, że pobór podatków w drodze inkasa może następować jedynie w odniesieniu do tych podatków i opłat, których wysokość wynika wprost z przepisów prawa bądź do obliczenia których zobowiązany jest organ podatkowy<sup>12</sup>. Przepisy Ordynacji podatkowej nie nakładają na inkasenta obowiązku obliczenia wysokości podatku. Ponadto inkasent, w odróżnieniu od płatnika, nie ma ekonomicznej kontroli nad płatnością podlegającą opodatkowaniu, przez co nie może pomniejszyć dokonywanej płatności o kwotę pobranego podatku. W konsekwencji powyższego inkasent nie odpowiada za niepobranie podatku. Natomiast pobranie podatku przez inkasenta i niewpłacenie go na rachunek właściwego organu podatkowego skutkuje odpowiedzialnością inkasenta orzeczaną przez organ podatkowy na podstawie art. 30 § 2 i 4 o.p.<sup>13</sup> Inkasent ponosi także odpowiedzialność karną skarbową za niewpłacenie w terminie organowi podatkowemu pobranego podatku, na podstawie art. 77 ustawy – Kodeks karny skarbowy<sup>14</sup>. Czy zatem można rozszerzyć odpowiedzialność inkasenta za opłatę niepobrąną? Wydaje się to kłopotliwe, gdyż takie rozszerzenie odpowiedzialności inkasenta doprowadziłoby do zrównania jego odpowiedzialności z odpowiedzialnością, jaką na mocy art. 30 § 1 o.p. ponosi płatnik. Zakresy odpowiedzialności inkasenta i płatnika nie powinny się więc pokrywać. Zastosowanie w przypadku płatnika techniki poboru podatku „u źródła” umożliwia mu realne wypełnianie obowiązków. Płatnik ma możliwość pobrania podatku niezależnie od woli podatnika. Inkasent w takie uprawnienie nie został wyposażony. Obowiązek pobrania podatku inkasent może zrealizować tylko wtedy, gdy podatnik zechce podatek uiścić. Niezasadne byłoby zatem obarczanie inkasenta odpowiedzialnością za niepobrane podatki. Natomiast ewentualne trudności z egzekwowaniem od inkasentów obowiązku poboru opłat lokalnych mogłyby być rozwiązane poprzez właściwą organizację inkasa na terenie gminy (wybór odpowiednich podmiotów jako inkasentów, określenie odpowiedniego wynagrodzenia za inkaso).

<sup>12</sup> Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Sz 948/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>13</sup> T. Wołowicz, *Problem odpowiedzialności inkasentów opłaty uzdrowiskowej*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 4, s. 17 i n.

<sup>14</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 408), dalej: k.k.s.

W gminach uzdrowiskowych niewywiązywanie się inkasentów z obowiązku poboru jest dużym problemem, zwłaszcza w odniesieniu do opłaty uzdrowiskowej. Inkasentami opłaty są najczęściej właściciele pensjonatów, domów letniskowych, hoteli, schronisk itp., którzy nie chcą, co jest zrozumiałe, ich pobierać od swoich gości. Jedynym rozwiązaniem braku aktywności inkasentów jest pozbawienie ich tej funkcji w drodze zmiany uchwały rady i wyznaczenie nowych inkasentów<sup>15</sup>. W niektórych przypadkach skuteczne są też umowy cywilnoprawne, dotyczące realizacji obowiązków dochodkowych, niezwiązanych bezpośrednio z inkasem podatków (prowadzenie rejestrów, rozliczenia dowodów uiszczenia opłaty itp., przekazywanie informacji o pobranych kwotach), gdzie przewidziane są kary umowne z tytułu niewywiązywania się z tych czynności. Umowy te nie mogą dotyczyć obowiązków ustawowych inkasenta, tj. pobierania i wpłacania podatków<sup>16</sup>.

#### 4. POSTĘPOWANIE PODATKOWE W SYTUACJI NIEWPLACENIA OPŁATY UZDROWISKOWEJ PRZEZ INKASENTA

Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że inkasent pobrał opłatę uzdrowiskową, ale nie wpłacił jej, organ wydaje decyzję odpowiedzialności podatkowej inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu pobranej, a niewpłaconej opłaty<sup>17</sup>. W jednym z orzeczeń WSA w Warszawie wskazał, że odpowiedzialność inkasenta jest formalnie zbliżona do obowiązku podatkowego w podatkach będących przedmiotem zobowiązań podatkowych powstających w drodze doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe<sup>18</sup>. Jeśli inkasent nie wykona w terminie swoich obowiązków, ale przed wydaniem przez organ decyzji o jego odpowiedzialności podatkowej dokona zapłaty pobranych opłat na rachunek organu podatkowego, brak podstaw do twierdzenia, że inkasent

<sup>15</sup> T. Wołowicz, *Zakres i specyfika odpowiedzialności inkasenta opłaty miejscowej i uzdrowiskowej*, „Prawo Finansów Publicznych” 2016, nr 11, s. 24–27.

<sup>16</sup> C. Kosikowski i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2011, s. 284.

<sup>17</sup> Zob. A. Olesińska, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 9 września 2009 r., I SA/Ol 455/09*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 4. Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 marca 2015 r., sygn. I SA/Sz 938/14, oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 lutego 2015 r., sygn. I SA/Ol 56/2015, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>18</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 lipca 2019 r., sygn. III SA/Wa 213/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

wykonał obowiązki wynikające z ordynacji podatkowej (a konkretnie z art. 30 § 2 o.p.)<sup>19</sup>, W decyzji o odpowiedzialności inkasenta organ podatkowy określa wysokość należności z tytułu pobranej, a niewpłaconej opłaty uzdrowiskowej, pomimo takiego obowiązku wynikającego z mocy prawa. Organ podatkowy potwierdza określone zachowanie (lub raczej brak nakazanego prawem zachowania) inkasenta. Decyzja, o której mowa w Ordynacji podatkowej, ma zatem charakter deklaratoryjny<sup>20</sup>. Wydaje się, że w przypadku zapłacenia opłaty uzdrowiskowej przez podatnika (turystę) postępowanie wszczęte w sprawie ustalenia odpowiedzialności inkasenta powinno być umorzone jako bezprzedmiotowe. W sytuacji gdy inkasent zapłacił określoną w decyzji o odpowiedzialności kwotę z własnych środków, podatnik uniknie konieczności zapłacenia podatku, ponieważ podatek zostanie zapłacony przez inkasenta. Inkasent, o ile podatnik nie zwróci kwoty przez niego zapłaconej, może żądać zwrotu zapłaconej kwoty w trybie określonym w art. 405 Kodeksu cywilnego<sup>21</sup>. Podatnik uzyskał bowiem bez podstawy prawnej korzyść majątkową (kwota zapłaconego podatku). Bezpodstawne wzbogacenie podatnika jest przesłanką zwrotu podatku na rzecz inkasenta, który zapłacił za niego podatek.

#### 5. WYZNACZENIE INKASENТА UCHWAŁĄ RADY GMINY I JEGO OBOWIĄZKI PODATKOWOPRAWNE

Wyznaczenie poprzez uchwałę rady gminy jako inkasenta osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej rodzi problem związany z tym, kto będzie wykonywał obowiązki inkasenta. Osoba taka, zobowiązana do pobrania opłat oraz terminowego ich wpłacenia na rzecz organu podatkowego, musi być wyznaczona przez kierownika danej jednostki organizacyjnej (jest to czynność techniczna). Może to być kilka osób (np. wszyscy pracownicy recepcji hotelu), do których obowiązków będzie należało wykonywanie czynności przypisanych inkasentowi. Wyznaczenie

<sup>19</sup> Por. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 11 września 2007 r., sygn. II FSK 957/06, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>20</sup> Za: C. Kosikowski i in., *Ordynacja podatkowa...*, s. 286. Por. D. Mączyński, *Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta). Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 4, s. 27.

<sup>21</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.).

tych osób może mieć formę zwiększenia zakresu ich obowiązków pracowniczych (umowa o pracę) lub umownego ich zobowiązania do wykonywania tych czynności. Wyznaczone osoby powinny zostać przez kierownika jednostki organizacyjnej zgłoszone właściwemu organowi podatkowemu przed dokonaniem pierwszej wpłaty pobranego podatku. Zmiana tych osób też wymaga zgłoszenia w terminie 14 dni<sup>22</sup>. Niewyznaczenie tych osób i niepowiadomienie o tym organu podatkowego jest wykroczeniem karnym skarbowym<sup>23</sup>. Oczywiście, niewyznaczenie osoby odpowiedzialnej za pobór opłaty uzdrowskiej nie może być interpretowane jako brak inkasenta, czy też osoby odpowiedzialnej za wykonywanie jego obowiązków, a przez to ponoszącej odpowiedzialność karną skarbową<sup>24</sup>.

Należy jednoznacznie stwierdzić, że osoba (pracownik hotelu, pensjonatu, sanatorium itp.) wyznaczona do wykonywania czynności związanych z poborem opłaty uzdrowskiej nie jest inkasentem<sup>25</sup>. Odpowiedzialność publicznoprawną za prawidłowy pobór tych opłat ponosi na ogólnych zasadach inkasent, którym jest konkretna osoba prawna i jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej (podmiot świadczący usługi hotelarskie). Osoba wyznaczona przez kierownictwo obiektu do wykonywania poboru opłaty uzdrowskiej, w przypadku nienależytego wywiązywania się z tych obowiązków, podlega odpowiedzialności pracowniczej lub wynikającej z umowy o pracę.

Na inkasencie ciąży obowiązek przechowywania dokumentów do czasu przedawnienia ich zobowiązania (art. 33 o.p.). Inkasent jest zobligowany do realizacji obowiązków polegających na pobraniu od podatnika opłaty uzdrowskiej i wpłaceniu jej we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 9 o.p.). Inkasent ponosi odpowiedzialność za niewykonanie lub nienależyte wykonanie tych obowiązków. Stąd też przez cały okres, w którym może być wydana decyzja o jego odpowiedzialności, jest on zobowiązany przechowywać dokumenty związane z poborem opłaty

<sup>22</sup> C. Kosikowski i in., *Komentarz do art. 32, [w:] Ordynacja podatkowa...*, s. 290–291.

<sup>23</sup> Zgodnie z art. 79 k.k.s. inkasent, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy pobieranie m.in. opłat oraz terminowe ich wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych tych osób, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

<sup>24</sup> Por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 2 lipca 2002 r., sygn. IV KK 164/02, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

<sup>25</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 5 października 1994 r., sygn. SA/Gd 1726/94, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>



uzdrowiskowej. Umożliwia to organom podatkowym określenie odpowiedzialności inkasenta bądź też obciążenie tą odpowiedzialnością podatnika. Okres przedawnienia zobowiązań inkasentów powinien być ustalany z uwzględnieniem okresów zawieszenia i przerw w jego biegu. W większości przypadków będzie on wynosił 5 lat, licząc od końca roku, w którym upłynął termin pobrania lub przekazania podatku przez inkasenta<sup>26</sup>.

Inkasent jest zobligowany powiadomić w formie pisemnej organ podatkowy o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem opłaty uzdrowiskowej. W razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej bądź jednostki niemającej osobowości prawnej, podmiot dokonujący tych czynności jest zobowiązany wskazać miejsce przechowywania dokumentów. Powinny one być przechowywane do czasu przedawnienia zobowiązania inkasenta. Po upływie tego terminu dokumenty powinny być zniszczone, o ile przekazanie ich podatnikowi nie jest możliwe.

## 6. WNIOSKI

Analizując problematykę inkasa opłaty uzdrowiskowej oraz regulacje prawne normujące zadania i odpowiedzialność inkasenta, można formułować następujące wnioski.

Po pierwsze, instytucja inkasenta różni się od instytucji płatnika tym, że inkasent nie ma obowiązku obliczenia wysokości podatku przypadającego na podatnika. Ponadto inkasent, w odróżnieniu od płatnika, nie ma ekonomicznej kontroli nad opłatą (lub podatkiem), przez co nie może pomniejszyć dokonywanej płatności np. o kwotę pobranego podatku. Inkasent nie odpowiada zatem za niepobranie opłaty uzdrowiskowej.

Po drugie, obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości powołania inkasenta w drodze umowy cywilnoprawnej. Jak wskazuje orzecznictwo, między gminą a inkasentem powstaje stosunek administracyjnoprawny, którego źródłem jest uchwała rady gminy, a nie umowa<sup>27</sup>.

Po trzecie, nieuregulowanie opłaty uzdrowiskowej inkasentowi nie powoduje żadnych negatywnych konsekwencji w odniesieniu do osoby zobowiązanej do zapłaty tej daniny. Osoba zobowiązana do uiszczenia opłaty

<sup>26</sup> Okres przedawnienia zobowiązań inkasenta powinien być obliczany na podstawie art. 70 o.p. Zgodnie z art. 71 o.p. zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych określone w art. 70 stosuje się odpowiednio do należności inkasentów.

<sup>27</sup> Wyrok NSA z dnia 6 września 2007 r., sygn. I FSK 1192/06, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl>

uzdrowskiej może odmówić jej zapłaty inkasentowi, który o tym fakcie powinien zawiadomić samorządowy organ podatkowy, ten zaś może wszcząć postępowanie podatkowe.

Po czwarte, pobranie przez inkasenta podatku bez jego wpłacenia na rachunek właściwego organu podatkowego skutkuje odpowiedzialnością inkasenta orzekaną przez organ podatkowy na podstawie art. 30 § 2 i 4 o.p. Inkasent ponosi także odpowiedzialność karną skarbową za niewpłacenie w terminie organowi podatkowemu pobranej opłaty (art. 77 k.k.s.). Co ważne, płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8 o.p., odpowiada za podatek niepobraną lub podatek pobrany, a niewpłacony. Analizując zakres odpowiedzialności inkasenta i płatnika, można stwierdzić, że rozszerzenie odpowiedzialności inkasenta na zobowiązanie niepobrane doprowadziłoby do zrównania odpowiedzialności inkasenta za niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 9 o.p. z odpowiedzialnością, jaką na mocy art. 30 § 1 o.p. ponosi płatnik. W konsekwencji doszłoby do likwidacji instytucji inkasenta. Być może rozwiązaniem usprawniającym pobór opłaty uzdrowskiej byłoby uzupełnienie treści art. 32 ustawy – Ordynacja podatkowa poprzez wprowadzenie nowego paragrafu regulującego obowiązek inkasentów dotyczący prowadzenia odrębnej ewidencji związanej z poborem opłaty uzdrowskiej. Przy tym należy pamiętać, że Ordynacja podatkowa jest aktem prawnym o charakterze kodeksowym regulującym ogólne prawo podatkowe, a więc zawiera regulacje materialnoprawne i proceduralne odnoszące się zasadniczo do wszystkich podatków, a także opłat i niepodatkowych należności budżetu państwa obowiązujących na terenie kraju. Ordynacja podatkowa nie jest zatem aktem normatywnym odpowiednim do szczegółowego regulowania obowiązków inkasenta w zakresie konkretnego rodzaju opłaty, ale można rozważyć takie rozwiązanie na poziomie aktu wykonawczego do ustawy. Nie ulega jednak wątpliwości, że nałożenie takich dodatkowych obowiązków na inkasenta zwiększyłoby dolegliwości związane z wykonywaniem obowiązków nałożonych przez radę gminy, przy jednoczesnym braku wpływu wprowadzenia tego rozwiązania na efektywność poboru opłat.

Po piąte, ustawodawca nie wskazuje zasad wyznaczania inkasentów, którymi powinny się kierować organy stanowiące gmin, co oznacza, że można tego dokonać przez wskazanie imienia i nazwiska wybranych osób lub też określenie stanowiska służbowego lub funkcji pełnionych przez określone osoby. Podnosi się również, że powołując te podmioty, należy jednak zastosować kryteria, które będą na tyle precyzyjne, aby nie było



wątpliwości, kto do pełnienia tej funkcji został wskazany<sup>28</sup>. W orzecznictwie wskazuje się, że określenie inkasentów może następować przez podanie danych personalnych, a więc w sposób konkretny, bądź też przez wyliczenie cech (atrybutów) osoby fizycznej, prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, czyli z zastosowaniem techniki tworzenia norm generalnych. Brak zatem przeszkód prawnych, by na inkasenta wyznaczać nie tylko osoby fizyczne wskazane imiennie czy przez określenie kryteriów charakteryzujących te osoby, np. sołtysów określonych miejscowości, ale także osoby prawne albo jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej.

## BIBLIOGRAFIA

- Dowgier R., Pietrasz P., Popławski S., Presnarowicz S., Stachurski S., Teszner K., *Komentarz do art. 9, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2011.
- Liszewski G., Etel L., Dowgier R., Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Mączyński D., *Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta). Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 4.
- Morawski W., Brzeziński T., *Wyznaczanie inkasentów w podatku od nieruchomości*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4.
- Olesińska A., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 9 września 2009 r., I SA/Ol 455/09*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 4.
- Wołowicz T., *Daniny publiczne jako kategoria należności publicznoprawnych*, „Prawo Finansów Publicznych” 2016, nr 7.
- Wołowicz T., *Dopuszczalność ewidencjonowania opłaty miejscowej na kasie rejestrującej*, „Finanse Publiczne” 2018, nr 8.
- Wołowicz T., *Problem odpowiedzialności inkasentów opłaty uzdrowiskowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2021, nr 4.
- Wołowicz T., *Zakres i specyfika odpowiedzialności inkasenta opłaty miejscowej i uzdrowiskowej*, „Prawo Finansów Publicznych” 2016, nr 11.
- Wołowicz T., *Zakres i specyfika odpowiedzialności inkasenta opłaty miejscowej i uzdrowiskowej*, „Procedury Administracyjne i Prawne” 2018, nr 12.

<sup>28</sup> Por. G. Liszewski, L. Etel, R. Dowgier, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Warszawa 2020.

## TAX LAW ISSUES OF THE LIABILITY OF HEALTH RESORT FEE COLLECTORS

**Summary.** A tax collector is obliged to collect and remit tax to the appropriate tax authority. The scope of the collector's liability is narrowed only to situations in which he collected the tax due but did not pay it to the tax authority. If the tax was not collected by the tax collector, he bears no responsibility for it – neither on the grounds of the Tax Ordinance nor of the Fiscal Penal Code. The taxpayer bears responsibility for the tax not collected by the tax collector. The tax collector is liable with all his assets in an unlimited manner. Again, he may also be liable with his joint property with his spouse; the liability is adjudicated by a decision of the appropriate tax authority. If the tax collector pays to the tax authority the tax that he did not collect earlier, he can claim it by civil law. He is also obliged to collect and keep records of the amounts collected.

**Keywords:** collection, tax collector, resort fee, resort commune