

## **Solidarność obowiązku podatkowego – zakres i konsekwencje**

### **1. Orzecznictwo**

#### **1.1. Wymiar podatków przy zobowiązaniach solidarnych**

**Wyroki, które dopuszczają wydanie decyzji z „wyborem” podatników:**

- NSA z 24.11.2016 r. (II FSK 3146/14) i WSA w Rzeszowie wyrok z 17.06.2014 r. (I SA/Rz 198/14)

W sytuacji, gdy przy zachowaniu należytej staranności przedsięwzięte środki nie doprowadziły do efektywnego ustalenia kręgu podatników organ może zrealizować uprawnienie do ustalenia zobowiązania podatkowego jedynie wobec osób, których tożsamość udało się ustalić w toku postępowania. W sprawie część współwłaścicieli drogi nie żyła.

- WSA w Krakowie z 22.04.2021 r. (I SA/Kr 154/21)

Wybór organu podatkowego nie może być arbitralny i dowolny, a organ podatkowy przed ustaleniem zobowiązania podatkowego konkretnym osobom, winien dołożyć wszelkich starań w celu ustalenia tożsamości wszystkich właścicieli nieruchomości, na których ciąży obowiązek podatkowy, a w miarę możliwości przeprowadzić postępowanie podatkowe z udziałem wszystkich współwłaścicieli

**Wyroki (zdecydowana większość), które nie dopuszczają wydania decyzji na część podatników:**

- NSA z 12.02.2026 r. (III FSK 18/25) stwierdzający, że pominięcie właścicieli rażąco narusza przepis prawa materialnego i również przepisy prawa procesowego dotyczące udziału strony w postępowaniu podatkowym.

- WSA w Rzeszowie 1.10.2019 r. (I SA/Rz 575/19) brak podstaw do przyjęcia, że istnieją przeszkody uniemożliwiające doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania (1.190 zł), pozostałym współwłaścicielom (ustalono wysokość zobowiązania „tylko” wobec 23 adresatów)

- WSA w Gliwicach 4.07.2023 r. (I SA/GI 59/23) - wszyscy znani współwłaściciele powinni być zatem adresatami nie tylko decyzji organu pierwszej instancji, ale też decyzji organu odwoławczego.

#### **1.2. Nakazy płatnicze na jednego ze współpodatników – uprawnienie czy obowiązek?**

**Wyrok NSA z dnia 06.09.2017 r. (II FSK 2213/15)**

1. Stosując art. 92 § 2 o.p. i art. 6c u.p.r. wystarczy doręczyć decyzję (nakaz płatniczy) osobie, na którą akt ten jest wystawiany. Skutkiem takiego doręczenia jest powstanie solidarnego zobowiązania pozostałych podmiotów (współwłaścicieli), którym zgodnie z istotą łącznego zobowiązania pieniężnego nie doręcza się decyzji podatkowej powołującej do życia zobowiązaniowy stosunek prawny.

2. Zasadę wyrażoną w art. 6c ust. 2 u.p.r. powinno się rozważać w kategoriach uprawnienia, a nie obowiązku.

#### **1.3. Ulgi w spłacie przy zobowiązaniach solidarnych**

**Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11.02.2010 r. (I SA/Sz 795/09)**

Umorzenie zaległości podatkowej wobec jednego z dłużników odpowiedzialnych solidarnie nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania innego współodpowiedzialnego solidarnie dłużnika, a zatem w takiej sytuacji organ podatkowy (wierzyciel) będzie mógł nadal - zgodnie z art. 366 § 1 k.c. - żądać od niego "całości świadczenia".

**Wyrok NSA z 24.01.2018 r. (II FSK 37/16)**

W przypadku złożenia przez jednego z dłużników solidarnych wniosku o zwolnienie z długu (umorzenia zobowiązania) pozostali dłużnicy nie są objęci tym postępowaniem.

Z uzasadnienia:

(...) Postępowanie wszczęte w stosunku do skarżącego wskazanym powyżej wnioskiem o umorzenie zaległości było celowe, gdyż skarżący był adresatem decyzji wymiarowej z 31 grudnia 2013 r., którą ustalono mu i jego małżonce podatek. W powoływanym wyżej wniosku skarżący wnosił o umorzenie zaległości podatkowej z tego tytułu. Dlatego postępowanie w sprawie umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości ciężącego na współwłaścicielach mogło się więc toczyć na podstawie wniosku złożonego przez jednego współwłaściciela i w stosunku do tego właściciela. Wynika to z solidarnego charakteru zobowiązania podatkowego o czym stanowi art. 3 ust. 4 u.p.o.l. W przypadku współwłaścicieli nieruchomości będącej przedmiotem decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od nieruchomości wskazani w tej decyzji współwłaściciele - tj. podatnicy są solidarnymi dłużnikami z tytułu wynikającego z decyzji zobowiązania podatkowego. Solidarność dłużników regulują przepisy prawa cywilnego i mają one zastosowanie we wszystkich przypadkach, w których przepisy podatkowe przewidują solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe. Stanowi o tym wprost art. 91 o.p.

Z tych względów Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarżący był stroną postępowania, które zostało wszczęte w niniejszej sprawie przez złożenie wniosku o umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości za rok 2013. W przepisach k.c. i w przepisach podatkowych brak jest normy, która by stanowiła, że w przypadku złożenia przez jednego z dłużników solidarnych wniosku o zwolnienie z długu (umorzenia zobowiązania) pozostali dłużnicy są także objęci tym postępowaniem. Dlatego Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarżąca w niniejszej sprawie nie była stroną postępowania podatkowego prowadzonego w sprawie umorzenia zaległości w podatku od nieruchomości na rok 2013. Natomiast złożony w niniejszej sprawie przez córkę skarżących U. W. wniosek o umorzenie zaległości podatkowych organ powinien był ocenić pod kątem jego przedmiotowości. Jednak w aktach sprawy brak jest dokumentów, które wskazywałyby, w jaki sposób organ potraktował ten wniosek. W tym stanie rzeczy Sąd nie miał podstaw do wypowiedzania się na temat załatwienia tego wniosku przez organ. Do takich samych wniosków odnośnie ustalenia kto był stroną postępowania w niniejszej sprawie doszedł Sąd pierwszej instancji.

Mając powyższe na uwadze Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w niniejszej sprawie organy obydwu instancji bezzasadnie, za stronę postępowania, uznały łącznie Z. i jego byłą żonę C. W. Tymczasem z treści przepisów prawa materialnego i procesowego wynikało, że stroną postępowania był Z. W. Skierowanie decyzji do podmiotu niebędącego stroną postępowania stanowi podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji, która jest wskazana w art. 247 § 1 pkt 5 o.p. Wobec stwierdzonych podstaw do uznania decyzji wydanych w niniejszej sprawie przez organy pierwszej i drugiej instancji za nieważne, zasadnie Sąd pierwszej instancji uznał za niecelowe rozpoznawanie zarzutów podniesionych w skardze. Ocena tych zarzutów nie mogłaby bowiem mieć żadnego wpływu na byt prawny decyzji wydanych w niniejszej sprawie. Decyzje te, jako nieważne od chwili ich wydania, uchylają się od kontroli ich zgodności z prawem w innym zakresie niż wystąpienie przesłanek nieważności decyzji.

#### **1.4. Zwolnienie gruntów i budynków stanowiących współwłasność gminy**

##### **Wyrok WSA w Lublinie z 19.12.2025 r. (I SA/Lu 385/25)**

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. jest jasny, gdyż mówi o gruntach i budynkach stanowiących własność gminy a nie jej współwłasność.

Z uzasadnienia:

(...) Istotą sporu jest wykładnia art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. a dokładniej to, czy zwolnienie podatkowe, o którym mowa w tym przepisie ma zastosowanie, gdy Gmina L. jest współwłaścicielem nieruchomości będącej przedmiotem opodatkowania.

Zdaniem skarżącej z uwagi na to, że Gmina L. jest współwłaścicielem nieruchomości, to powinna być potraktowana jak właściciel nieruchomości w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy podatkowej. W konsekwencji zachodzi ustawowa przesłanka zwolnienia jej z podatku od nieruchomości.

Natomiast w ocenie organu zwolnienie to może mieć zastosowanie tylko wówczas, gdy gmina jest właścicielem podlegających opodatkowaniu gruntów i budynków (lub ich części), o ile nie są one zajęte na działalność gospodarczą oraz nie są w posiadaniu innych niż gmina jednostek sektora finansów publicznych lub pozostałych podmiotów.

Zdaniem Sądu rację w tym sporze należy przyznać organom podatkowym.

(...) Nie ma jednak racji skarżąca twierdząc, że z uwagi na to, że Gmina L. jest współwłaścicielem nieruchomości, to powinna być potraktowana jak właściciel nieruchomości w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 15 ustawy podatkowej.

Wykładnia gramatyczna przepisu art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. daje bowiem jednoznaczne wyniki. Literalne brzmienie powyższego zwolnienia wskazuje, że tylko w przypadku, jeżeli grunt (lub budynek lub jego część), stanowi własność gminy, nie jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej lub nie jest w posiadaniu innych podmiotów korzysta ze zwolnienia.

Wynik wykładni językowej nie może budzić zastrzeżenia w zakresie podmiotu uprawnionego do zwolnienia od podatku na podstawie tego przepisu. Inna wykładnia tego przepisu stanowiłaby niedopuszczalną w polskim systemie prawnym interpretację rozszerzającą przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych, które jako wyłom od zasady powszechności opodatkowania muszą być interpretowane bez dokonywania zarówno takiej wykładni, jak i wykładni zawężającej danego przepisu.

Sąd podziela stanowisko NSA wyrażone w wyroku z dnia 21 października 2020 r. (sygn. akt II FSK 1228/20), że brak jest podstaw do dokonania wykładni przepisu art. 7 ust. 1 pkt 15 u.p.o.l. przy zastosowaniu innych rodzajów wykładni niż wykładnia językowa, gdyż wykładnia językowa tego przepisu prowadzi do jasnych i akceptowalnych wniosków.

Uzasadnieniem dla przyjęcia prymatu wykładni językowej przepisów prawa podatkowego jest konieczność zapewnienia ochrony jednostek przed nakładaniem na nie obowiązków podatkowych oraz określaniem ich uprawnień podatkowych w oparciu o inne podstawy niż tekst ustaw zawierających przepisy prawa podatkowego. Postulat ten wynika z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która swą postawę ma w art. 2 Konstytucji RP oraz z zasady wyłączności formy ustawowej przy ustanawianiu obowiązków podatkowych i określania istotnych elementów konstrukcyjnych podatku, która ma podstawę prawną w i 217 Konstytucji RP. Nie jest zatem dopuszczalne, aby przepisy podatkowe były w praktyce organów podatkowych czy sądów interpretowane w sposób rozszerzający przy wykorzystaniu pozajęzykowych metod wykładni prawa (por. R. Mastalski, Wykładnia językowa w interpretacji prawa podatkowego, publ. Przegląd Podatkowy z 1999, nr 8).

### **1.5. Przerwanie biegu terminu przedawnienia przy zobowiązaniu solidarnym**

#### **Wyrok NSA z 22.03.2017 r. (II FSK 440/15)**

Do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego stroną są oboje małżonkowie, wystarczające jest wystąpienie przesłanek określonych w art. 70 § 4 o.p. w stosunku do jednego z nich.

Stan faktyczny:

(...) Przedstawiając w uzasadnieniu wyroku stan sprawy Sąd pierwszej instancji podał, że postanowieniem z dnia 21 lutego 2014 r. Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w K. odmówił umorzenia postępowania egzekucyjnego prowadzonego do majątku Skarżącego i jego żony - T.R., na podstawie wystawionych przez Burmistrza M. (dalej jako "Burmistrz") tytułów wykonawczych z dnia 10 września 2008 r., obejmujących zaległości w podatku od nieruchomości za lata 2003-2007. Odpisy tytułów wykonawczych wysłano na adres zamieszkania zobowiązanych w dniu 24 września 2008 r. wraz z zawiadomieniami o zajęciu rachunku bankowego w P. S.A. i K. S.A. Pismem z dnia 29 grudnia 2013 r. Skarżący, działając na podstawie art. 33 pkt 1 w zw. z art. 59 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r. poz. 1015, z późn. zm.) -

powoływanej dalej jako "u.p.e.a.", podniósł zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz wniósł o umorzenie postępowania egzekucyjnego i wstrzymanie czynności egzekucyjnych do czasu rozpatrzenia zarzutu.

Z uzasadnienia:

W myśl tego przepisu, bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Jak wynika z akt sprawy (karta nr (...) akt egzekucyjnych), organ egzekucyjny działając w trybie art. 80 § 1 u.p.e.a., zastosował wobec Skarżącego środek egzekucyjny w postaci zajęcia wierzytelności z rachunku bankowego, poprzez przesłanie do banku (B. S.A.) zawiadomienia z dnia 18 stycznia 2011 r. o zajęciu prawa majątkowego stanowiącego wierzytelność z rachunku bankowego u dłużnika zajętej nieruchomości będącego bankiem.

Zawiadomienie to doręczone zostało także Skarżącemu w dniu 19 stycznia 2011 r. w trybie art. 43 k.p.a., co dokumentuje znajdujące się w aktach sprawy "potwierdzenie odbioru" (karta nr (...) akt egzekucyjnych).

Do przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego stroną są oboje małżonkowie, wystarczające jest wystąpienie przesłanek określonych w art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej w stosunku do jednego z nich (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2016 r. sygn. akt II FSK 91/14).

W świetle powyższego uznać należy, iż w rozpoznawanej sprawie nastąpiło skuteczne przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od nieruchomości, dochodzonego od Skarżącego i jego żony, zatem do przedawnienia tego zobowiązania nie doszło. Oparty na twierdzeniu przeciwnym zarzut naruszenia art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej jest bezzasadny. Podobnie jak bezzasadne są zarzuty naruszenia art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej oraz art. 59 § 1 pkt 2 u.p.e.a. oparte na twierdzeniu, że zobowiązanie to uległo przedawnieniu.

## **1.6. Współwłasność przedsiębiorcy**

### **Wyrok TK z 12.12.2017 r. (SK 13/15)**

Art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

## **2. Tematy do dyskusji:**

1. Wymiar podatków przy współwłasnościach – postępowania i decyzje.
2. Współwłaściciel jako przedsiębiorca – jaka stawka podatku?
3. Ulgi, zwolnienia i wyłączenia od podatku przy zobowiązaniach solidarnych.
4. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przy zobowiązaniach solidarnych.
5. Przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia przy zobowiązaniu solidarnym.
6. Projektowane zmiany w zakresie solidarnego obowiązku podatkowego w podatkach lokalnych.