

13.30-16.15 Sesja V: Varia – od Luksemburga i pomocy publicznej po gminnego Sherlocka Holmesa

- 4) Kontrola prawidłowości rozliczeń podatkowych przez gminy** - Łukasz Rogowski (UM Szczecin) (wprowadzenie), Mateusz Kwiek (MF), dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ), Paweł Wójcik (EY)
(opracowanie materiału: Łukasz Rgowski)

Kontrola prawidłowości rozliczeń podatkowych przez gminy – wybrane problemy procesowe w orzecznictwie

1. Orzecznictwo

1.1. Czy to, co organ mógł ustalić wcześniej, może wrócić jako „nowa” okoliczność?

Wyrok NSA z 26.08.2025 r. (III FSK 205/25)

„Przesłanki wznowienia postępowania określonej w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. nie mogą stanowić okoliczności faktyczne, z którymi organ podatkowy mógł i powinien zapoznać się już w toku postępowania wymiarowego.”

„W świetle tych standardów oceny nie można przyjąć, aby niewykazanie przez skarżących części budynków w złożonej informacji podatkowej stanowiło "nową okoliczność faktyczną" w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Istotą tego przepisu jest bowiem objęcie nim takich okoliczności, które były faktycznie nieznane organowi i przy użyciu zwykłych środków dowodowych nie mogły zostać ujawnione. Tymczasem w niniejszej sprawie okoliczność istnienia budynków była faktem obiektywnym, istniejącym niezależnie od deklaracji podatników.”

„W przypadku zobowiązań podatkowych powstających w sposób przewidziany w art. 21 § 1 pkt 2 O.p., a więc w następstwie wydania decyzji ustalającej wysokość tych zobowiązań, do zadań organu podatkowego należy zgromadzenie materiału dowodowego pozwalającego na zbudowanie podstawy faktycznej takiej decyzji oraz zweryfikowanie przekazanych przez podatnika informacji dotyczących przedmiotu opodatkowania.”

„Informacje te, np. składane na podstawie art. 6 ust. 6 u.p.o.l., stanowią jedynie punkt odniesienia do czynionych następnie ustaleń faktycznych pozwalających na wykreowanie zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości, a nie wiążącą organ podatkowy podstawę faktyczną.”

„W konsekwencji, jeśli organ podatkowy nie przeprowadził postępowania dowodowego przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, w ramach którego mógł ustalić istotne okoliczności, nie może w przypadku zaniechania tej czynności odwoływać się do niezajomości ważnych dla rozstrzygnięcia okoliczności faktycznych.”

Wyrok dotyczy wznowienia postępowania, ale dobrze nadaje się do dyskusji o skutkach braku bieżącej weryfikacji informacji podatkowych składanych przez osoby fizyczne.

1.2. EGiB i podatkowe ustalenie powierzchni użytkowej

Wyrok NSA z 7.08.2025 r. (III FSK 165/24)

„Należy ustalać powierzchnię fizyczną poszczególnych części kondygnacji o różnej wysokości. Następnie stosować jej procentowe przeliczniki z art. 4 ust. 2 u.p.o.l. po to, aby ustalić podstawę podatowania kondygnacji. Powierzchnia użytkowa kondygnacji stanowiąca podstawę opodatkowania powstaje - w przypadku kondygnacji o różnych wysokościach - po zsumowaniu powierzchni fizycznych poszczególnych części kondygnacji o różnej wysokości, po uwzględnieniu wspomnianych procentowych przeliczników.”

„W przypadku danych z ewidencji gruntów i budynków nie mających charakteru bezwzględnie wiążącego, informacje w niej zawarte korzystają jedynie z domniemania prawdziwości. Ewidencja gruntów i budynków ma walor dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 O.p., co w odniesieniu do ww. danych nie wyklucza możliwości ich kwestionowania w trybie przewidzianym w art. 194 § 3 O.p.”

„Tym samym, w sytuacji gdy podatnik w postępowaniu podatkowym podważa przyjętą przez organy do podstawy opodatkowania powierzchnię użytkową budynku, wskazując zarazem na dowody pokazujące rzeczywistą powierzchnię (lub źródła ich przeprowadzenia), organ podatkowy nie może uchylić się od obowiązku weryfikacji danych zawartych w ewidencji gruntów pod kątem ustalenia podstawy opodatkowania zgodnej z przepisami ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.”

„Przeciwny pogląd oznacza nieuprawnione nadanie prymatu art. 21 ust. 1 p.g.k. nad jednoznaczną wypowiedzią legislatora w ustawie podatkowej (art. 4 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.), której przepisy precyzują sposób ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości.”

„Zapisy zawarte w ewidencji gruntów i budynków nie mogą podważać i wyłączać stosowania wymienionych przepisów ustawy podatkowej, jeżeli podatnik w postępowaniu podatkowym kwestionuje poprawność tych danych.”

Spór dotyczył powierzchni użytkowej. Orzeczenie jest przydatne przy dyskusji o granicy między związaniem danymi ewidencyjnymi a obowiązkiem ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z u.p.o.l.

1.3. Dokumentacja techniczna a wiadomości specjalne

Wyrok NSA z 12.09.2023 r. (III FSK 473/23)

„Skoro organ ustalając charakter sterowników sterowanych zdalnie nie posłużył się dokumentacją techniczną przedstawioną przez spółkę, ale przedstawił oceny wynikające z opracowania naukowego, czyli de facto sięgnął do wiedzy specjalnej, to obowiązkiem organu było przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego. Należy podkreślić, że przepisy Ordynacji podatkowej w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne nie przewidują innego sposobu wyjaśnienia takiego zagadnienia jak tylko poprzez przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego.”

„Ocena legalności decyzji w aspekcie ustaleń faktycznych każdorazowo opiera się bowiem na konfrontacji uzasadnienia (przyjętej w jego ramach rekonstrukcji stanu faktycznego sprawy) ze zgromadzonym w aktach sprawy materiałem dowodowy. Dopiero prawidłowo ustalony stan faktyczny sprawy otwiera drogę do oceny prawnej.”

„Przywołanie wniosków wynikających z załączonej do akt sprawy publikacji popularno - naukowej nie czyni zadość obowiązkom organu wynikającym z art. 122, 187 § 1, art. 191 oraz art. 210 § 4 O.p.”

„Zgodnie z art. 197 § 1 O.p., w przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii.”

„Mimo że powołany przepis nie zawiera żadnych ograniczeń swobody podejmowania decyzji o powołaniu biegłego, to jednak granice tej swobody są wyznaczone przez zasadę prawdy obiektywnej, bo z niej wypływa obowiązek organu podjęcia wszelkich niezbędnych działań mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy.”

„W sprawach zatem o zawiłym stanie faktycznym, który można wyjaśnić wtedy, gdy dysponuje się specjalnymi wiadomościami, organ podatkowy jest obowiązany wykorzystać środek dowodowy w postaci opinii biegłego.”

Sprawa dotyczyła łączników sterowanych zdalnie montowanych na liniach średniego napięcia. Orzeczenie jest przydatne przy dyskusji o tym, kiedy analiza dokumentacji technicznej przekracza granice zwykłej oceny organu.

1.4. Związek nieruchomości z działalnością gospodarczą

Wyrok NSA z 7.05.2025 r. (III FSK 13/25)

„Oceniając istnienie związku nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, należy wziąć pod uwagę status podatnika i charakter jego działalności.”

„Co istotne, "związanie gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej" w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest pojęciem szerszym od pojęcia "zajęcie (gruntu) na prowadzenie działalności gospodarczej", którym ustawodawca posłużył się w art. 2 ust. 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) i c) u.p.o.l. Związanie gruntu z działalnością gospodarczą nie musi oznaczać jego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej.”

„Oznacza to, że dla wykazania istnienia związku nieruchomości z działalnością gospodarczą, z zastrzeżeniem ustawowych wyłączeń, nie jest konieczne jego faktyczne wykorzystywanie (zajęcie) do prowadzenia działalności gospodarczej.”

Wyrok NSA z 24.03.2026 r. (III FSK 261/25)

„W orzecznictwie, jak i w doktrynie jednolicie się przyjmuje, że "związanie gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej" w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest pojęciem szerszym od pojęcia "zajęcie gruntu (...) na prowadzenie działalności gospodarczej", którym ustawodawca posłużył się w art. 2 ust. 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i lit. c u.p.o.l.”

„Związanie gruntu, budynku czy budowli z działalnością gospodarczą nie musi więc oznaczać jego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Oznacza to, że dla wykazania istnienia związku nieruchomości z działalnością gospodarczą (z zastrzeżeniem ustawowych wyłączeń) nie jest konieczne jego faktyczne wykorzystywanie - zajęcie do prowadzenia działalności gospodarczej.”

Orzeczenia dotyczą związku nieruchomości z działalnością gospodarczą. Mogą być punktem odniesienia przy dyskusji o tym, jakie dane są potrzebne organowi do oceny tego związku, w tym dane księgowe i majątkowe podatnika.

1.5. Dane formalne a rzeczywiste władanie nieruchomością

Wyrok NSA z 28.05.2025 r. (III FSK 1480/24)

„Z art. 206 k.c. wynika, że każdy ze współwłaścicieli jest uprawniony do współposiadania rzeczy wspólnej oraz do korzystania z niej w takim zakresie, jaki daje się pogodzić ze współposiadaniem i korzystaniem z rzeczy przez pozostałych współwłaścicieli. Istotne jest przy tym, że każdy z współwłaścicieli ma prawo posiadać całą rzecz wspólną i nie może być w tym posiadaniu ograniczony do fragmentu rzeczy, który odpowiadałby wielkości jego udziału.”

„Granica uprawnienia współwłaściciela do posiadania rzeczy i korzystania z niej jest jednak identyczne uprawnienie przysługujące pozostałym współwłaścicielom.”

„W orzecznictwie wskazuje się, że o posiadaniu samoistnym "ponad udziały" przysługujące posiadającym współwłaścicielom można mówić w wypadku posiadania nieruchomości przez jednego z współwłaścicieli lub niektórych z nich z zamiarem władania jak właściciel całą nieruchomością z wyzuciem z własności innych współwłaścicieli.”

„do »uwolnienia się« części współwłaścicieli nieruchomości od obowiązku podatkowego nie wystarczy wskazać jednego z nich jako wyłącznie władającego nieruchomości”.

Wyrok dotyczy współwłasności i charakteru władania nieruchomością. Może być przydatny przy dyskusji o tym, kiedy dane formalne albo oświadczenia stron wymagają dalszego postępowania dowodowego.

1.6. Granice obowiązku prowadzenia postępowania dowodowego

Wyrok NSA z 30.01.2025 r. (III FSK 761/24)

„Zasada zupełności materiału dowodowego z art. 187 § 1 O.p. nie oznacza, że należy prowadzić postępowanie dowodowe nawet wówczas, gdy całokształt okoliczności ujawnionych w sprawie wystarcza do podjęcia rozstrzygnięcia, a także wówczas, gdy należyta ocena zebranego materiału dowodowego prowadziłyby do nieodmiennej konstatacji, iż z innych dowodów poza ujawnionymi nie należy oczekiwać zmiany ustalonego stanu faktycznego.”

„Samo zgłoszenie wniosków dowodowych nie powoduje automatycznie konieczności ich uwzględnienia i przeprowadzenia. Nakaz taki nie wynika z brzmienia art. 188 O.p.”

„Organy podatkowe nie mają obowiązku dopuszczenia każdego dowodu proponowanego przez stronę, jeżeli dla prawidłowego ustalenia stanu faktycznego adekwatne i wystarczające są inne dowody.”

Wyrok może być punktem odniesienia przy dyskusji o granicach aktywności dowodowej organu oraz sposobie uzasadniania odmowy przeprowadzenia dowodu.

1.7. Biegły: wiadomości specjalne czy stosowanie prawa?

Wyrok NSA z 12.09.2023 r. (III FSK 473/23)

„W sprawach zatem o zawiłym stanie faktycznym, który można wyjaśnić wtedy, gdy dysponuje się specjalnymi wiadomościami, organ podatkowy jest obowiązany wykorzystać środek dowodowy w postaci opinii biegłego.”

Wyrok NSA z 14.01.2025 r. (III FSK 807/23)

„Ocena, czy droga kolejowa jest linią kolejową, czy boczną kolejową jest zagadnieniem z zakresu stosowania prawa (oceną ustalonego stanu faktycznego przez pryzmat przepisów prawa materialnego) nie zaś ustalania faktów.”

„Spór w niniejszej sprawie dotyczył kwalifikacji prawnej, dokonanej na podstawie bezspornych faktów, a w takich wypadkach powołanie biegłego jest zbędne.”

Zestawienie tych orzeczeń pokazuje granicę między potrzebą ustaleń technicznych a kwalifikacją prawną dokonywaną przez organ.

1.8. Ocena opinii biegłego

Wyrok NSA z 9.10.2025 r. (III FSK 662/24)

„W myśl art. 181 O.p. opinia biegłego jest jednym z dowodów w sprawie i może być przedmiotem krytyki stron, a organ podatkowy nie jest nią związany i ma obowiązek jej oceny w kontekście całego materiału dowodowego.”

„Jednak należy zauważyć, iż ustalenie stanu faktycznego sprawy należy zawsze do organu podatkowego, a biegły powinien tylko i wyłącznie udzielić odpowiedzi na konkretne pytania adekwatne do stanu faktycznego sprawy.”

„Regulacje Ordynacji podatkowej nie konkretyzują wymagań, jakim powinna odpowiadać opinia biegłego. Jednak z istoty opinii wynika, że musi ona zawierać uzasadnienie, które pozwoliłoby dokonać analizy poprawności wniosków stawianych przez biegłego bez konieczności wkraczania w sferę wiedzy specjalistycznej.”

„Powinna się charakteryzować logiczną całością, zaś biegły powinien wskazywać jakie przesłanki i uwarunkowania przesądzały o formułowaniu jego końcowych wniosków.”

„Zadaniem Organu podatkowego jest więc kontrola ustaleń faktycznych zawartych w opinii oraz czy posiada on wymagane przepisami prawa elementy i czy nie występują w nim błędy bądź niejasności wymagające uzupełnienia lub poprawienia.”

Wyrok dotyczy oceny opinii biegłego jako dowodu. Szczególnie przydatny przy dyskusji o tym, czy organ może porzucić na opinii, która nie wyjaśnia przesłanek wniosków.

1.9. Powołanie biegłego rzeczoznawcy a zażalenie

Wyrok NSA z 11.12.2025 r. (III FSK 642/24)

„Żaden z przepisów Ordynacji podatkowej nie przewiduje możliwości złożenia zażalenia na postanowienie w przedmiocie powołania biegłego rzeczoznawcy.”

uwaga: orzeczenie dotyczy procesowej pozycji strony wobec postanowienia o powołaniu biegłego rzeczoznawcy. Może być ważne w sprawach dotyczących wartości budowli.

1.10. Obiekt w budynku jako samodzielny przedmiot opodatkowania

Wyrok NSA z 3.04.2025 r. (III FSK 1465/23)

„Samo zakwalifikowanie danego obiektu jako budynku nie powoduje, że automatycznie urządzenia czy instalacje znajdujące się w tym budynku nie mogą stanowić, czy też składać się na budowlę.”

„Jeżeli zatem w budynku została usytuowana budowla lub część innej budowli (na przykład sieciowej), która stanowi odrębny od budynku, samodzielny obiekt budowlany lub urządzenie budowlane, budowla ta stanowi wówczas odrębny od budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.”

„Umieszczenie bowiem budowli w budynku nie oznacza, że opodatkowaniu podlega tylko jeden z tych obiektów.”

„Z przepisów u.p.o.l, ani z wyroków TK z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09, czy też z dnia 13 grudnia 2018 r. sygn. akt SK 48/15, nie wynika, aby budowla znajdująca się wewnątrz budynku nie mogła być przedmiotem odrębnego opodatkowania.”

„W powyższym kontekście okoliczność faktyczna położenia budowli jest zasadniczo neutralna z punktu widzenia prawa podatkowego - budowla może być posadowiona na gruncie jako obiekt (urządzenie) wolnostojący, może też znajdować się w innym obiekcie budowlanym.”

Wyrok ma przede wszystkim charakter materialnoprawny. W kontekście kontroli rozliczeń może prowadzić do dyskusji, jak organ powinien ustalać i opisywać samodzielność podatkową obiektów technicznych znajdujących się w budynkach.

2. Tematy do dyskusji

1. Czy czynności sprawdzające są wystarczającym trybem weryfikacji, gdy sprawa wymaga ustalenia rzeczywistego stanu faktycznego?
2. Kiedy organ powinien przejść od wezwania lub prośby o korektę do postępowania podatkowego?
3. Czy brak bieżącej weryfikacji danych dostępnych organowi może ograniczać możliwość późniejszego wzruszenia decyzji ostatecznej?
4. Kiedy okoliczność ujawniona po wydaniu decyzji może być uznana za rzeczywiście nową?
5. Kiedy dane z ewidencji gruntów i budynków wystarczają, a kiedy organ powinien prowadzić własne ustalenia podatkowe?
6. Jak odróżnić spór o dane ewidencyjne od sporu o zastosowanie ustawy podatkowej?
7. Kiedy dokumentacja techniczna może być oceniona przez organ samodzielnie, a kiedy potrzebna jest opinia biegłego?
8. Jak szeroko organ może żądać ewidencji środków trwałych i dokumentacji księgowej?
9. Czy dokumentacja księgowa jest materiałem pomocniczym, czy podstawowym przy opodatkowaniu budowli?
10. Jak badać rzeczywisty charakter posiadania nieruchomości, gdy dane formalne nie dają pełnego obrazu sprawy?
11. Kiedy organ może odmówić przeprowadzenia dowodu zgłoszonego przez stronę?
12. Jak sformułować tezę dowodową do biegłego, żeby nie przenosić na niego kwalifikacji prawnej?
13. Jak organ powinien oceniać opinię biegłego?

14. Na jakim etapie strona powinna kwestionować potrzebę powołania biegłego albo wartość jego opinii?
15. Jak pisać uzasadnienie decyzji w sprawach technicznych, żeby pokazać drogę od dowodu do wymiaru podatku?

3. Wykaz wykorzystanego orzecznictwa

1. Wyrok NSA z 26 sierpnia 2025 r., III FSK 205/25.
2. Wyrok NSA z 7 sierpnia 2025 r., III FSK 165/24.
3. Wyrok NSA z 12 września 2023 r., III FSK 473/23.
4. Wyrok NSA z 7 maja 2025 r., III FSK 13/25.
5. Wyrok NSA z 24 marca 2026 r., III FSK 261/25.
6. Wyrok NSA z 28 maja 2025 r., III FSK 1480/24.
7. Wyrok NSA z 30 stycznia 2025 r., III FSK 761/24.
8. Wyrok NSA z 14 stycznia 2025 r., III FSK 807/23.
9. Wyrok NSA z 9 października 2025 r., III FSK 662/24.
10. Wyrok NSA z 11 grudnia 2025 r., III FSK 642/24.
11. Wyrok NSA z 3 kwietnia 2025 r., III FSK 1465/23.