

# SPÓŁKA CYWILNA W PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI W ŚWIETLE DEFINICJI PODATNIKA Z ART. 7 § 1 I 2 ORDYNACJI PODATKOWEJ (NA TLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH)

Grzegorz Dudar

## 1. Uwagi ogólne

Określenie podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, jest niezbędną czynnością dla prawidłowego ukształtowania stron stosunku prawnopodatkowego. Ustalenie, kto jest podatnikiem, a w konsekwencji podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku, powinno być jedną z pierwszych czynności podejmowanych przez organy podatkowe, jeszcze przed wszczęciem właściwego postępowania podatkowego. To bowiem do podatnika powinny być skierowane pierwsze pisma w każdej sprawie, czy to wezwania w ramach podejmowanych czynności sprawdzających, czy też postanowienia wszczynające postępowania podatkowe.

Wydawać by się mogło, że określenie podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, nie powinno stwarzać większych problemów, szczególnie że przepis art. 7 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, zawierający ogólną definicję podatnika, jako jeden z nielicznych w o.p. obowiązuje w niezmienionym brzmieniu od początku obowiązywania tejże ustawy. Czytamy w nim, że podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna

niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu (§ 1), zaś ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1 (§ 2). Analiza powyższej regulacji wskazuje, że ustawodawca dla określenia podatnika posłużył się kryterium, które wywodzi się z przepisów części ogólnej kodeksu cywilnego,<sup>1</sup> wskazującego podział podmiotów na: osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. O tym, czy dana osoba jest podatnikiem, decyduje prawo podatkowe materialne.<sup>2</sup> Można zatem wyprowadzić z powyższego przepisu zasadę, że podatnikami mogą być, co do zasady, osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, podlegające na podstawie szczególnych ustaw materialnego prawa podatkowego obowiązkowi podatkowemu. Jednocześnie ustawy te mogą (art. 7 § 2 o.p.) ustanawiać podatnikami inne podmioty niż osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, jednakże z uwagi, że jest to wyjątek od zasady wyrażonej w art. 7 § 1 o.p., powinno to wyraźnie i jasno być zapisane w takiej ustawie. Wyraźne i jednoznaczne określenie podatników w poszczególnych ustawach materialnego prawa podatkowego stanowi również realizację konstytucyjnej zasady ustawowej określoności elementów konstrukcyjnych podatków wynikającej z art. 217 Konstytucji RP.

Niestety, mimo blisko 18-letniego obowiązywania art. 7 § 1 i 2 o.p., w zakresie niektórych podatków określenie podmiotu, na którym ciąży obowiązek podatkowy, stwarza w dalszym ciągu liczne problemy. Przykładem takich podatków jest podatek od nieruchomości, rolny i leśny. W praktyce samorządowych organów podatkowych wiele wątpliwości, wynikających niestety również z rozbieżnego orzecznictwa sądownoadministracyjnego, budzi kwestia opodatkowania gruntów i obiektów budowlanych wykorzystywanych przez spółki cywilne. Problem sprowadza się do odpowiedzi na pytanie – na kim, na spółce cywilnej, czy też na wspólnikach takiej spółki ciąży obowiązek podatko-

---

1 C. Kosikowski, Komentarz do art. 7 ustawy – Ordynacja podatkowa, [w:] J. Brolik, R. Dogwier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Warszawa 2013, wersja elektroniczna Lex.

2 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 września 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 848/08, Lex nr 465705.

wy w podatku od nieruchomości? Wydawać by się mogło, że powyższa kwestia nie ma istotnego znaczenia, bowiem jaka jest różnica, czy podatek zapłaci spółka cywilna czy też wspólnicy spółki cywilnej, skoro ekonomiczny ciężar podatku i tak ponoszą te same osoby. Nic bardziej mylnego. Pamiętać bowiem należy, że w podatku od nieruchomości (podobnie w podatku rolnym i leśnym) w inny sposób powstaje zobowiązanie podatkowe względem osób prawnych i jednostek organizacyjnych, w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej (z mocy prawa), inaczej zaś względem osób fizycznych (doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego). Wiąże się to z innym sposobem informowania organów podatkowych o zdarzeniach powodujących powstanie obowiązku podatkowego (obowiązek składania deklaracji na podatek lub informacji na podatek), innymi terminami płatności podatku, innym liczeniem odsetek za zwłokę czy innym trybem ewentualnego obiegnięcia się o zwrot lub stwierdzenie nadpłaty. Także na etapie wystawiania tytułu wykonawczego i postępowania egzekucyjnego pojawiają się istotne różnice, bowiem inne osoby (podmioty) ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe osób prawnych i jednostek organizacyjnych, inne zaś za osoby fizyczne, szczególnie pozostające w związku małżeńskim.

Celem niniejszej publikacji jest przedstawienie instytucji spółki cywilnej na tle definicji podatnika zawartej w art. 7 o.p., ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa sądownoadministracyjnego, w zakresie podmiotowości podatkowej w podatku od nieruchomości.

## **2. Charakter prawny spółki cywilnej**

Spółka cywilna jest umownym stosunkiem zobowiązaniowym, w którym wspólnicy zobowiązują się do świadczenia polegającego na dążeniu do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego poprzez działanie w oznaczony sposób, w szczególności poprzez wniesienie wkładów (art. 860 § 1 kc.). Wspólnicy spółki cywilnej ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania spółki (art. 865 kc.). Z powyższej definicji wynika, iż spółka cywilna jest niczym innym jak umową cywilnoprawną pomiędzy wspólnikami, zawartą dla realizacji określonego celu gospodarczego. Dlatego też dla zobrazowania charakteru tego zo-

bowiązania nie powinno się używać zwrotu „spółka cywilna”, lecz „umowa spółki cywilnej”. W wyniku zawarcia umowy spółki cywilnej nie mamy do czynienia z żadnym nowym podmiotem czy jednostką organizacyjną, lecz jedynie ze stosunkiem zobowiązującym wspólników do wspólnego prowadzenia działalności gospodarczej.

Status spółki cywilnej i jej wspólników budził wiele wątpliwości w doktrynie, czego dowodem jest niezliczona liczba monografii i publikacji w tym zakresie,<sup>3</sup> tym niemniej zdecydowanie przeważał pogląd, że spółka cywilna nie ma osobowości prawnej. Wynika powyższe z treści art. 33 kc., zgodnie z którym osobami prawnymi są Skarb Państwa oraz jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Żaden przepis takiej zdolności nie przyznawał i nie przyznaje spółce cywilnej. Pogląd ten został potwierdzony w orzecznictwie Sądu Najwyższego, który w uchwale z 26.01.1996 r.<sup>4</sup> stwierdził, że spółka cywilna nie ma zdolności prawnej także w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej. Tym niemniej przyjmowano, że spółka cywilna, ze względu na swój charakter, może być uznana za jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, albowiem szczegółowe przepisy, w określonych sytuacjach, uznawały ją za podmiot gospodarczy. W mojej ocenie powyższy pogląd, o ile znajdował oparcie w stanie prawnym obowiązującym do końca 2000 r., obecnie stracił swoją aktualność. Na gruncie obowiązującego prawa spółka cywilna nie może być uznana nie tylko za osobę prawną, ale również za jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Żaden przepis prawa nie przyznaje spółce cywilnej praw lub uprawnień, które dawałyby podstawę do uznania jej za „ułamną osobę prawną”.

Z dniem 1 stycznia 2001 r., na skutek zmiany kilku ustaw (nowelizacji ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej – obecnie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, wejścia w życie ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych oraz nowelizacji ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym) nie budzi już wątpliwości, że w rozumieniu prawa cy-

3 Zob. m.in. W. Pyziół, *Spółka cywilna*, [w:] *Prawo spółek*, pod red. S. Władyki, Kraków 1991; W. Górecki, *Podmiotowość prawna spółki cywilnej, zagadnienia wybrane*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego” 1999, nr 3; K. Konieczny, *Charakter prawny spółki cywilnej – ewolucja poglądów w orzecznictwie i doktrynie*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2000, nr 7.

4 Sygn. akt III CZP 111/95, OSN 1996, nr 5, poz. 63.

wilnego jak i przepisów o działalności gospodarczej spółka cywilna nie jest przedsiębiorcą (podmiotem gospodarczym). W art. 2 ust. 2 prawa działalności gospodarczej za przedsiębiorców uznano wspólników spółki cywilnej, a nie spółkę (obecnie art. 4 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej), zaś w art. 36 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym pominięto spółki cywilne w wykazie przedsiębiorców. Również art. 4 § 1 pkt 1 kodeksu spółek handlowych nie wymienia spółki cywilnej jako spółki osobowej.

Zaznaczyć należy, że mimo wprowadzenia od 25 września 2003 r. nowych uregulowań, w świetle których koncepcja podmiotów prawa cywilnego uległa zasadniczej zmianie (zob. art. 33<sup>1</sup> kc.), spółka cywilna nie została uznana za jednostkę organizacyjną, którym przepisy prawa przyznają zdolność prawną. Do kategorii tej zaliczane są przede wszystkim osobowe spółki prawa handlowego (spółka jawna, partnerska, komandytowa oraz komandytowo–akcyjna), spółki kapitałowe w organizacji, wspólnoty mieszkaniowe oraz główne oddziały zagranicznych zakładów ubezpieczeń.<sup>5</sup> Także w najnowszej literaturze przedmiotu, poddającej analizie podmiotowość spółki cywilnej, jednoznacznie neguje się fakt uznawania jej za jednostkę organizacyjną posiadającą zdolność prawną.<sup>6</sup>

Przyjąć zatem należy, że spółka cywilna nie ma zdolności prawnej, jak również zdolności sądowej, wekslowej, upadłościowej i układowej.<sup>7</sup> Podkreślił to Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28 października 2003 r., (sygn. akt I CK 201/02, Lex nr 151608), stwierdzając, że spółka cywilna nie jest podmiotem prawnym odrębnym od wspólników, lecz jest wielostronnym stosunkiem zobowiązaniowym łączącym wspólników. Zatem spółka cywilna, nie posiadając zdolności prawnej, nie może nabyć w swoim imieniu żadnego prawa, w tym własności nieruchomości, użytkowania wieczystego, a nawet posiadania nieruchomości lub obiektu budowlanego. To wspólnicy takiej spółki, którymi

---

5 A. Kidyba (red.), K. Kopaczyńska–Pieczniak, E. Niezbecka, Z. Gawlik, A. Janiak, A. Jedliński, T. Sokołowski, Kodeks cywilny. Komentarz, t. 1, Część ogólna, Warszawa 2009.

6 M. Podleś, Charakter prawny spółki cywilnej na tle prawa polskiego i niemieckiego, Warszawa 2008, s. 227.

7 W wyniku nowelizacji ww. ustaw straciła aktualność uchwała 7 sędziów SN z dnia 26.01.1996 r., sygn. akt III CZP 111/95, w części dotyczącej przysługiwania spółce cywilnej zdolności sądowej w postępowaniu przed sądem gospodarczym w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej.

mogą być zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, są podmiotem praw i obowiązków, a zatem także współwłaścicielami lub współposiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych.

Stosownie do art. 861 § 1 kc. wkład wspólnika może polegać na wniesieniu do spółki cywilnej własności lub innych praw albo na świadczeniu usług. Powyższy przepis, w mojej ocenie, nie jest wystarczający do uznania spółki cywilnej za jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. W doktrynie wskazuje się, że czynności związane z nabyciem własności nieruchomości dokonywane są co prawda przez spółkę, ale we „wspólnym imieniu” wszystkich wspólników, a nie spółki jako odrębnego od wspólników podmiotu prawnego.<sup>8</sup> Majątek spółki cywilnej stanowi współwłasność łączną jej wspólników, z których każdy ma prawo dysponowania tym majątkiem. Powyższa konstrukcja jest zbliżona do wspólności majątkowej małżeńskiej, w której każdy z małżonków jest właścicielem (współwłaścicielem) całego, zgromadzonego w trakcie trwania związku małżeńskiego majątku. Nikt jednak, mimo łącznej wspólności majątkowej, nie uznaje małżeństwa, czy też obojga małżonków za jednostkę organizacyjną. Podobnie zatem należy traktować majątek w spółce cywilnej. Sam fakt możliwości wniesienia do spółki prawa własności rzeczy nie jest wystarczający do przyjęcia, że jest ona jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej.

Zaprezentować również warto pogląd zaprezentowany w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08, który stwierdził, analizując instytucję spółki cywilnej w aspekcie cywilnoprawnym, że „podmiotami praw i obowiązków nabywanych w związku z utworzeniem i funkcjonowaniem spółki są – łącznie – wszyscy wspólnicy, występujący na zewnątrz jako wielopodmiotowa, zorganizowana strona stosunków prawnych nawiązywanych z osobami trzecimi, i zajmujący pozycję współuprawnionych do wspólnego majątku, objętego reżimem wspólności łącznej (bezudziałowej, do niepodzielnej ręki). Jeżeli zadeklarowany w umowie spółki wspólny cel polega na prowadzeniu we wspólnym imieniu i na wspólnym rachunek działalności gospodarczej lub zawodowej, za przedsiębiorców są uznawani sami wspólnicy (zob. art. 43<sup>1</sup> kc., a w zakresie prawa publicznego m.in. art. 4 w zw. z art. 2 u.s.d.g.).

---

8 A. Szajkowski, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 1995, s. 148.

Powyższe rozważania w mojej ocenie jednoznacznie wskazują, że w świetle obowiązujących przepisów, wywodzących się z prawa cywilnego i gospodarczego, spółka cywilna (umowa spółki cywilnej) nie jest ani osobą prawną, ani jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Z oczywistych względów spółka cywilna nie jest również osobą fizyczną, a zatem nie jest podmiotem wymienionym w art. 7 § 1 o.p. jako ewentualny podatnik. Tym samym zdolność prawnopodatkową spółki cywilnej w świetle art. 7 § 2 o.p., mając na uwadze tzw. autonomię prawa podatkowego, mogą określać wyłącznie poszczególne ustawy materialnego prawa podatkowego, regulujące zasady opodatkowania w nawiązaniu do przedmiotu opodatkowania.<sup>9</sup> Tym niemniej takie określenie jako wyjątek od zasady wynikającej z art. 7 § 1 o.p. powinno być jasne i precyzyjne, aby nie było wątpliwości, że wolą ustawodawcy było w określonym stanie prawnopodatkowym obciążyć obowiązkiem podatkowym właśnie spółkę cywilną.

### **3. Spółka cywilna w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych**

Stosownie do art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami lub posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów bądź posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie to wynika z umowy zawartej z właścicielem lub jest bez tytułu prawnego. Wyraźnie z treści powyższego przepisu wynika, że ustawodawca w tym zakresie nawiązuje, podobnie zresztą jak w o.p., do cywilistycznego kryterium podmiotów prawa. Przepis ten wskazuje zatem na trzy kategorie podmiotów, które mogą być podatnikami – (1) osoby fi-

---

9 Powszechnie przyznaje się podmiotowość prawnopodatkową spółce cywilnej na gruncie VAT i podatku akcyzowego, choć ostatnio pojawiają się poglądy podające w wątpliwość słuszność takiej praktyki – zob. A. Pęczek–Tofel, M.S. Fotel, Czy spółka cywilna jest podatnikiem podatku VAT?, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 1, s. 50–53.

zyczne, (2) osoby prawne oraz (3) jednostki organizacyjne. Nie jest natomiast odrębną kategorią elementu podmiotowego „spółka nieposiadająca osobowości prawnej”. Do takiej konstatacji uprawnia użyty przez normodawcę w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. zwrot „w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej”, który odnosi się do jednostek organizacyjnych. Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że spółka nieposiadająca osobowości prawnej musi być jednostką organizacyjną. Dlatego też, aby możliwe było uznanie spółki cywilnej za podatnika, musi się ona mieścić w jednym z tych trzech pojęć. Spółka cywilna, o czym była już mowa we wcześniejszych rozważaniach, nie jest osobą fizyczną, osobą prawną ani jednostką organizacyjną, w tym spółką niemającą osobowości prawnej.

Na tle brzmienia art. 3 ust. 1 u.p.o.l. w orzecznictwie sądowoadministracyjnym zarysowały się dwa przeciwstawne poglądy.

### **3.1. Spółka cywilna jako podatnik podatku od nieruchomości**

Zgodnie z pierwszym z poglądów spółka cywilna, jako jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Powyższy pogląd został wyrażony przez Naczelny Sąd Administracyjny jeszcze na podstawie starych, już nieobowiązujących przepisów: ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym przed 2003 r., kodeksu cywilnego oraz kodeksu handlowego. Wskazać w tym zakresie należy chociażby na uchwałę 5 sędziów NSA z 1 lipca 2002 r., sygn. akt FPK 4/02,<sup>10</sup> w której sąd stwierdził, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych jednoznacznie w art. 2 ust. 1 stanowi, że podatnikami w podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Spółka cywilna jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej. Wobec tego spółce cywilnej jako organizacji wspólników, a nie wspólnikom, przyznano podmiotowość podatkowoprawną. Podobnie wypowiedział się NSA w wyroku z 31 maja 2005 r. w sprawie sygn. akt FSK 567/04<sup>11</sup>, wskazując, że decyzja określająca podatek od nieruchomości winna być skierowana do spółki cywilnej. Skoro ustawodawca wprost uznał za podmiot gospo-

---

10 ONSA 2003, nr 2, poz. 51, „Monitor Prawniczy” 2002, nr 17, poz. 771 oraz Lex nr 78473.

11 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 3, poz. 51 oraz Lex nr 273825.



darczy spółkę prawa cywilnego, jako jednostkę gospodarczą, a nie poszczególnych wspólników tej spółki. Wobec tego to spółce cywilnej, jako organizacji wspólników, a nie wspólnikom normodawca przyznał podmiotowość podatkowoprawną.

Wśród wyroków zapadłych na tle obowiązujących przepisów u.p.o.l. na uwagę zasługuje przede wszystkim wyrok NSA z 25 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 226/07,<sup>12</sup> w którym sąd dokonał pogłębionej wykładni art. 3 ust. 1 u.p.o.l., opierając się na autonomii prawa podatkowego. Wskazał, że dokonując racjonalnej wykładni prawa podatkowego, założyć niezbędnie należy, że stanowiąc je, ustawodawca znał inne gałęzie prawa, a w szczególności prawo cywilne. Znał własne wcześniejsze unormowania w przedmiocie własności, współwłasności i posiadania, wiedział, że, na podstawie art. 861, art. 862, art. 863 kc. własność i inne prawa majątkowe wniesione przez wspólników spółki cywilnej lub nabyte w czasie trwania spółki wchodzi w skład majątku wspólnego wspólników.<sup>13</sup> W tym kontekście nieuzasadniona i niewynikająca z treści interpretowanego prawa byłaby konstatacja, że w obszarze unormowania art. 3 ust. 1 u.p.o.l. ustawodawca, dokonując rozdzielenia pojęć nabycia praw i posiadania przez wspólników oraz włączenia ich do wykorzystania dla celów spółki do majątku wspólnego wspólników, to ostatnie zagadnienie całkowicie przeoczył. Spółka cywilna, chociaż nie posiada osobowości prawnej, jest powszechnie uznawana za korporację, to jest zrzeszenie osób mające na celu realizację określonych wspólnych zadań. Spółka cywilna stanowi określoną organizację, a więc jest zindywidualizowaną i konkretną jednostką organizacyjną. W ramach spółki cywilnej może funkcjonować przedsiębiorstwo w rozumieniu kodeksu cywilnego, prowadzone w celach zarobkowych. Majątek spółki cywilnej, o którym mowa w art. 863 kc., a także w innych przepisach dotyczących umowy spółki, jest majątkiem wspólnym wspólników. Jest to wszakże majątek wyodrębniony od majątków osobistych wspólników. Wspólność majątku wspólników jest wspólnością łączną (tzw. wspólność do niepodzielnej ręki) i tworzy określoną współwłasność łączną. Jeżeli nawet z odpowiednich prze-

---

12 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> oraz programie Lex nr 565680.

13 Por. szerszą charakterystykę majątku wspólnego wspólników spółki cywilnej, [w:] Kodeks cywilny. Komentarz, t. II, praca zbiorowa pod red. K. Pietrzykowskiego, Warszawa 1998, s. 500–503.

pisów normujących działalność gospodarczą może wynikać, że przedsiębiorcą nie jest spółka cywilna, ale jej wspólnicy, to i tak nie będzie to działalność poszczególnego, wyodrębnionego i wyabstrahowanego od spółki wspólnika, ale działalność gospodarczą wszystkich wspólników danej spółki cywilnej, określona jej konkretną umową oraz zindywidualizowaną organizacją, strukturą, wykorzystywanym majątkiem, celem i przedmiotem działalności. Zdaniem NSA statuowanie odpowiedzialności podatkowej spółki cywilnej na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a. u.o.p.l., przy uwzględnieniu, że posiadanie, do którego przepis ten się odwołuje, wykonywane jest przez wspólników, a nie spółkę, stanowi w tym bezpośrednio zakresie przejaw dopuszczalnej autonomii prawa podatkowego, który jednak w szerszym kontekście uzasadniony jest także cechami i charakterem prawnym spółki cywilnej jako korporacji, zrzeszenia, jednostki organizacyjnej osób, działających w jej ramach wspólnie, również na bazie wykorzystywanego na zasadzie współwłasności łącznej majątku, w tym praw do przedmiotów podatku od nieruchomości, dla osiągnięcia określonych celów spółki. NSA podkreślił, że znając i tworząc prawo podatkowe oraz posiadając wiedzę i świadomość w przedmiocie unormowań prawa cywilnego dotyczących spółki cywilnej i – w ich kontekście – własności, współwłasności czy posiadania, ustawodawca, konstruując normy art. 3 ust. 1 i art. 6 ust. 9 u.p.o.l., mógł posłużyć się znaczącym pojęciowo sformułowaniem „wspólnicy spółki cywilnej” lub „wspólnicy spółki niemającej osobowości prawnej”, czego jednak nie uczynił, stanowiąc jednoznacznie o „jednostkach organizacyjnych, w tym spółkach nieposiadających osobowości prawnej” i obejmując tym zakresem regulacji niewątpliwie również spółki cywilne jako spółki osobowe nieposiadające osobowości prawnej. Przypomnieć w tym miejscu także należy, że wykorzystywane w tekstach prawnych terminy „spółka cywilna” i „wspólnik, wspólnicy spółki cywilnej” nie są semantycznie i pojęciowo tożsame oraz że przedmiotem analizowanych unormowań jest odpowiedzialność podatkowa spółki cywilnej, a nie jej reprezentacja (przez wspólników) w rozważanym zakresie.

W podobnym tonie wypowiedział się WSA w Krakowie w wyroku z dnia 3 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1601/08,<sup>14</sup> podkreślając,

14 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl> oraz programie Lex nr 490846.

że prawo podatkowe charakteryzuje się swoistą autonomią, co oznacza, że pewne uregulowania mogą pozostawać w opozycji do instytucji prawa cywilnego. Spółka cywilna, chociaż nie posiada osobowości prawnej, jest powszechnie uznawana za korporację, to jest zrzeszenie osób mające na celu realizację określonych wspólnych zadań. Spółka cywilna stanowi określoną organizację, a więc jest zindywidualizowaną i konkretną jednostką organizacyjną. W ramach spółki cywilnej może funkcjonować przedsiębiorstwo w rozumieniu kodeksu cywilnego, prowadzone w celach zarobkowych. Dlatego też statuowanie odpowiedzialności podatkowej spółki cywilnej na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., przy uwzględnieniu, że posiadanie, do którego przepis ten się odwołuje, wykonywane jest przez wspólników, a nie spółkę, stanowi w tym bezpośrednio zakresie przejaw dopuszczalnej autonomii prawa podatkowego, który jednak w szerszym kontekście uzasadniony jest także cechami i charakterem prawnym spółki cywilnej jako korporacji, zrzeszenia, jednostki organizacyjnej osób, działających w jej ramach wspólnie, również na bazie wykorzystywanego na zasadzie współwłasności łącznej majątku, w tym praw do przedmiotów podatku od nieruchomości, dla osiągnięcia określonych celów spółki. – w tym zakresie Sąd odwołał się ww. cytowanego wyroku NSA z 25 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 226/07. Także w wielu innych wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych wyrażono podobny pogląd, nie poddając jednak głębszej analizie instytucji spółki cywilnej – np. wyrok WSA w Poznaniu z 29 listopada 2006 r., sygn. akt I SA/Po 676/06, WSA w Gdańsku z 19 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Gd 1014/10, WSA w Olsztynie z 7 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/OI 679/12, WSA w Gliwicach z 25 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 207/13, czy też wyrok WSA w Rzeszowie z 16 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Rz 388/14.<sup>15</sup> W uzasadnieniach powyższych wyroków przewija się ogólne sformułowanie, że orzecznictwo sądowe jednolicie wskazuje spółkę cywilną jako podatnika podatku od nieruchomości.

---

15 Wszystkie wyroki dostępne w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>

### 3.2. Wspólnicy spółki cywilnej jako podatnicy podatku od nieruchomości

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym funkcjonuje również pogląd przeciwny, wskazujący, że to nie spółka cywilna, lecz wspólnicy takiej spółki powinni być podatnikami podatku od nieruchomości. Wskazać w tym miejscu należy chociażby na wyrok WSA w Poznaniu z 23 maja 2007 r., sygn. akt I SA/Po 172/07,<sup>16</sup> w którym wskazano, że w doktrynie i orzecznictwie utrwalił się pogląd, że spółka cywilna nie tylko nie ma osobowości prawnej (por. uzasadnienie uchwały składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 31 marca 1993 r., sygn. akt III CZP 176/92, OSNCP 1993, nr 10, poz. 171), ale także nie ma zdolności prawnej w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej (por. uchwała składu siedmiu sędziów Sądu Najwyższego z dnia 26 stycznia 1996 r., sygn. akt III CZP 111/95, (OSNC 1996, nr 5, poz. 63). Istota spółki cywilnej wyczerpuje się w wielostronnym stosunku zobowiązaniowym łączącym wspólników. Na gruncie prawa prywatnego spółka cywilna nie może być właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem nieruchomości. W przypadku umowy najmu przedmiot najmu zostaje oddany do używania nie spółce cywilnej, lecz jej wspólnikom. Mamy wówczas do czynienia z swoistego rodzaju formą współposiadania. Z treści art. 3 ust. 1 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym w 2005 r. wynika, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej. Wymienienie w katalogu podatników podatku od nieruchomości spółek nieposiadających osobowości prawnej mogłoby sugerować, że spółka cywilna też jest podatnikiem tego podatku. Taka wykładnia byłaby całkowicie sprzeczna z wyżej zaprezentowaną istotą spółki cywilnej na gruncie prawa cywilnego. Mając na uwadze wyżej wskazaną okoliczność, że spółka cywilna nie może być właścicielem, użytkownikiem ani posiadaczem nieruchomości oraz przyjmując racjonalność ustawodawcy, należy stwierdzić, że podatnikiem nie jest spółka, ale „zespół wspólników” występujący jako współwłaściciele lub współposiadacze. Taka sytuacja będzie miała miejsce również wówczas, gdy reprezentujący spółkę cywilną wspólnicy zawrą

16 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>, Lex nr 1004569.

umowę najmu nieruchomości stanowiącej własność jednostki samorządu terytorialnego. Współposiadaczami są wówczas wszyscy wspólnicy spółki cywilnej i to na nich zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l. spoczywa solidarnie obowiązek zapłaty podatku. Pogląd powyższy został potwierdzony w nowszym orzeczeniu WSA w Poznaniu z 19 listopada 2013 r., sygn. akt III SA/Po 613/13,<sup>17</sup> w którym sąd dodatkowo przypomniał, że takie usytuowanie spółki cywilnej rozumiane jako „zespół wspólników” obowiązuje także na podstawie przepisów prawa publicznego, dotyczącego działalności gospodarczej. W art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej wskazano, że za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Identyczne w warstwie normatywnej rozwiązanie znalazło się w art. 4 ust. 2 u.s.d.g. Wskazano tam, że za przedsiębiorców uznaje się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej. Spółka cywilna jest więc wyłącznie stosunkiem obligacyjnym i z kręgu przedsiębiorców jednoznacznie wyeliminowano spółkę cywilną, kwalifikując do tego grona wyłącznie jej wspólników. Prawdawstwo definitywnie wykluczyło możliwość występowania w obrocie gospodarczym spółki cywilnej jako samodzielnego podmiotu (jednostki gospodarczej). Spółka ta nie ma oczywiście osobowości prawnej, a nadto regulacje żadnej ustawy nie przyznają jej również i zdolności prawnej (jak np. odnośnie do spółek osobowych). Spółka cywilna nie jest zatem również „ułomną osobą prawną”. *De lege lata* jest ona wyłącznie stosunkiem obligacyjnym powstałym na mocy zawartej przez jej wspólników umowy (uregulowanej w art. 860 kc.). Spółka cywilna nie jest strukturą organizacyjną – jednostką gospodarczą. Spółka cywilna nie ma swego majątku, a działalność gospodarcza (w ramach tej spółki) jest prowadzona z wykorzystaniem majątku wspólnego wspólników, który został wniesiony „do spółki” (art. 861 i 862 kc.).

Na brak podstaw do przypisania podmiotowości prawnopodatkowej spółce cywilnej w podatku od nieruchomości zwrócił uwagę także S. Presnarowicz, jako autor zdania odrębnego od poglądu wyrażonego w wyroku NSA z 25 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 226/07. Zaznaczył w nim, kwestionując w tym zakresie przyjętą przez skład sę-

---

17 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>, Lex nr 1411601.

dziowski wykładnię art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. opartą o autonomię prawa podatkowego, że spółka cywilna nie jest ani osobą fizyczną, ani osobą prawną, ani jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej. Opierając się na orzecznictwie SN, przyjął, że spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, lecz jest wielostronnym stosunkiem zobowiązaniowym łączącym wspólników. Spółce cywilnej nie została przyznana nawet zdolność prawna, co skutkuje tym, że nie można jej zaliczyć nawet do jednostek organizacyjnych w rozumieniu art. 33<sup>1</sup> kc.

Przypisując podmiotowość prawną wspólnikom spółki cywilnej, a nie spółce cywilnej, na ciekawą kwestię zwrócił uwagę WSA w Warszawie w kilku wyrokach wydanych w dniu 29 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 270–274/11.<sup>18</sup> Wskazał on, podobnie jak WSA w Poznaniu, że spółka cywilna, nie posiadając zdolności prawnej, nie może być podmiotem praw i obowiązków na gruncie prawa cywilnego. Oznacza to, że spółka cywilna, która nie może być ani właścicielem, ani posiadaczem samoistnym, ani użytkownikiem wieczystym nieruchomości, w konsekwencji nie może zostać uznana za podatnika podatku od nieruchomości. Podatnikami tego podatku będą jej wspólnicy posiadający tytuł prawny do nieruchomości lub obiektów budowlanych. Użyte w u.p.o.l. terminy, tj. właściciel, posiadacz samoistny oraz użytkownik wieczysty powinny być, zgodnie z zasadą jednolitości systemu prawa, rozumiane tak, jak wynika to z definicji zawartych w kodeksie cywilnym (por. G. Dudar, L. Etel, Komentarz do art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny, podatek leśny, Warszawa 2008). WSA w Warszawie zaznaczył dodatkowo, że w judykaturze można znaleźć wypowiedzi przyznające spółce cywilnej status podatnika podatku od nieruchomości, niemniej jednak sformułowane one zostały na gruncie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l., w którym za podatnika tego podatku uważa się posiadacza nieruchomości [...] stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości (por. wyroki NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r., sygn. akt

---

18 Wyroki dostępne w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>, Lex nr 1087776.

II FSK 228/07 oraz II FSK 226/07, wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 września 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 376/10). Jednocześnie wskazał, że także na tle analizowanego przepisu brak jest jednolitego stanowiska, o czym świadczy fakt, że do ww. wyroków NSA zgłoszone zostały zdania odrębne, w których poddano krytyce pogląd o prawnopodatkowej podmiotowości spółki cywilnej na gruncie przepisów o podatku od nieruchomości.

Wydaje się zatem, choć nie wynika to bezpośrednio z treści analizowanego wyroku, że WSA w Warszawie chciał zwrócić uwagę, że tak naprawdę orzecznictwo sądownoadministracyjne, w szczególności NSA, nie wypowiedziało się co do podmiotowości podatkowej spółki cywilnej jako ewentualnego właściciela, użytkownika wieczystego czy posiadacza samoistnego gruntów lub obiektów budowlanych, a jedynie w kwestii posiadania zależnego nieruchomości stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Zatem spółka cywilna, w świetle pierwszego z poglądów, jest podatnikiem podatku od nieruchomości jako posiadacz zależny, co nie oznacza, że będzie nim jako właściciel, użytkownik wieczysty czy posiadacz samoistny. Zaznaczyć należy, że WSA w Warszawie konsekwentnie wskazuje, że podatnikami podatku od nieruchomości są wspólnicy spółki cywilnej a nie sama spółka – taki pogląd został zaprezentowany m.in. w wyrokach z 14 maja 2014 r., sygn. akt VII SA/Wa 233–234/14.

#### **4. Podsumowanie**

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w kwestii podmiotowości podatkowej spółki cywilnej w podatku od nieruchomości prowadzi do wniosku, że praktycznie wszystkie składy sędziowskie zgadzają się, że na gruncie prawa cywilnego spółka cywilna nie ma osobowości prawnej. Niestety, na powyższym stwierdzeniu zgodność się kończy, bowiem w aspekcie podatkowym zarysowują się dwa przeciwstawne stanowiska. Zgodnie z pierwszym z nich, opartym na autonomii prawa podatkowego, fakt, że spółka cywilna nie ma osobowości prawnej, a w konsekwencji zdolności sądowej, nie stoi na przeszkodzie do przyjęcia, że może być podatnikiem podatku od nieruchomości, bowiem tak można wyczytać z treści art. 3 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. Pogląd ten

opiera się na założeniu, że spółka cywilna jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, a skoro tak, to jest wymieniona w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Ponadto wskazuje się, zakładając racjonalność ustawodawcy, że gdyby wolą ustawodawcy było opodatkowanie współników spółki cywilnej, a nie samej spółki, wówczas taki zapis znalazłby się w treści u.p.o.l. Wydaje się jednak, w mojej ocenie, że powyższy pogląd pozostaje w sprzeczności z art. 7 § 2 o.p. w zw. z art. 3 ust. 1 u.p.o.l., bowiem spółka cywilna, nie będąc jednostką organizacyjną, nie została w sposób jasny i precyzyjny wskazana w u.p.o.l. jako podatnik podatku od nieruchomości. Z kolei według przeciwnego poglądu, do którego również ja się przychylam,<sup>19</sup> autonomia prawa podatkowego nie uzasadnia w analizowanym przypadku odstąpienia od cywilistycznego rozumienia istoty spółki cywilnej. Skoro spółka cywilna nie jest osobą prawną, jak również jednostką organizacyjną (spółką) nieposiadającą osobowości prawnej, nie mieści się w katalogu podmiotów wymienionych w art. 3 ust. 1 u.p.o.l. Nie posiadając zdolności prawnej, nie może nabyć w swoim imieniu żadnego prawa, w tym własności nieruchomości, użytkowania wieczystego, a nawet posiadania nieruchomości lub obiektu budowlanego. W konsekwencji nie może być uznana za podatnika podatku od nieruchomości. Podatnikami będą wyłącznie wspólnicy takiej spółki jako współwłaściciele lub współposiadacze przedmiotu opodatkowania wchodzącego do majątku spółki lub też użytkowanego przez spółkę.

Brak jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych w kwestii podmiotowości podatkowej spółki cywilnej skutkuje nie tylko tym, że organy podatkowe nie wiedzą, w jaki sposób wyliczać podatek od nieruchomości względem nieruchomości znajdujących się w użytkowaniu spółek cywilnych, czy żądać w takich sytuacjach informacji czy deklaracji na podatek, czy wydawać decyzje określające czy też ustalające wysokość zobowiązania podatkowego. Brak ugruntowanego poglądu w tym zakresie skutkuje także wydawaniem często wewnętrznie sprzecznych wyroków przez same sądy. Wskazać w tym miejscu można chociażby wyrok WSA w Gliwicach z 15 kwietnia 2013 r., sygn. akt

19 G. Dudar, Spółka cywilna jako podmiot podatku od nieruchomości – glosa krytyczna do wyroku WSA w Krakowie z 3 marca 2009 r., I SA/Kr 1601/08, „Finanse Komunalne” 2010, nr 4, s. 69–76.



I SA/GI 206/13,<sup>20</sup> w którym sąd zaakceptował stanowisko organów podatkowych, że podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka cywilna, jednocześnie stwierdzając, że w sprawie nie było sporne, że zarówno użytkowanie wieczyste gruntów, jak również prawo własności budynków i budowli przysługuje wspólnikom takiej spółki. Powyższy pogląd w mojej ocenie jest nie do pogodzenia z treścią art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., gdzie wyraźnie wskazuje się, że obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach i użytkownikach wieczystych.

Analiza powyższych, przykładowych wyroków dotyczących podmiotowości spółki cywilnej w podatku od nieruchomości prowadzi do konkluzji, że mimo obowiązywania przez ponad 10 lat, praktycznie w niezmienionym brzmieniu przepisów art. 3 ust. 1 u.p.o.l. oraz przez 18 lat art. 7 § 1 i 2 o.p. sądy administracyjne nie są w stanie wypracować jednolitego stanowiska w tak kluczowej kwestii, jaką jest określenie podatnika podatku od nieruchomości. Niewątpliwie taka sytuacja nie jest właściwa i powinno się podjąć zdecydowane kroki celem ujednoczenia orzecznictwa sądów w tym zakresie. Wydaje się, że najrozsądniejszym wyjściem jest wystąpienie przez sędziów orzekających w konkretnej sprawie, na podstawie art. 187 § 1 p.p.s.a., z zagadnieniem prawnym budzącym poważne wątpliwości do poszerzonego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego celem podjęcia uchwały zmierzającej do usunięcia rozbieżności w orzecznictwie. Z pewnością taka uchwała, mimo nieposiadania charakteru wiążącego w innych sprawach, stanowiłaby wzorzec rozstrzygnięcia nie tylko dla innych składów sędziowskich sądów administracyjnych, ale również wzorzec właściwego postępowania dla samorządowych organów podatkowych.

---

20 Wyrok dostępny w bazie <http://www.orzeczenia.nsa.gov.pl>