

Warszawa, dnia 3 listopada 2016 r.

Poz. 10

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PS2.8401.2.2016

MINISTRA ROZWOJU I FINANSÓW

z dnia 21 października 2016 r.

w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości wspólników spółek cywilnych

Działając na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.), w celu zapewnienia jednolitego stosowania przez wójtów, burmistrzów oraz prezydentów miast prawa podatkowego, wyjaśniam.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym dokonywana jest interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 716), zwanej dalej „ustawą”, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych,
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów,
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) 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,
 - b) jest bez tytułu prawnego.

W związku ze stosowaniem tego przepisu powstała wątpliwość, czy podatnikami podatku od nieruchomości są spółki cywilne czy wspólnicy tych spółek.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisywanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem.

Na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne a także jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Spółka nieposiadająca osobowości prawnej może być zatem podatnikiem tego podatku.

Status prawny podmiotu (osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej) nie przesądza w kwestii nabycia statusu podatnika podatku od nieruchomości, gdyż jak wynika z treści przywołanego przepisu, niezbędne jest dodatkowo wykazanie się wymienionym w tym przepisie tytułem prawnym władania nieruchomością lub obiektem budowlanym. Tytułami tymi są: własność, posiadanie samoistne, użytkowanie wieczyste oraz posiadanie (mienia stanowiącego własność jednostki samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa); w przypadku mienia jednostek samorządu terytorialnego oraz Skarbu Państwa podatnikami są również posiadacze tego mienia bez tytułu prawnego.

Podatnikami podatku od nieruchomości mogą być zatem spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami, użytkownikami wieczystymi, posiadaczami samoistnymi i posiadaczami mienia jednostek samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa.

Regulacje prawne dotyczące spółek cywilnych zawarte są w ustawie z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380). Na podstawie art. 860 Kodeksu cywilnego przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Wkład wspólnika może polegać na wniesieniu do spółki własności lub innych praw albo na świadczeniu usług (art. 861 § 1 K.c.).

Spółka cywilna nie posiada osobowości prawnej, a ponadto żadne ustawy nie przyznają jej zdolności prawnej. Istota spółki cywilnej wyczerpuje się w wielostronnym stosunku zobowiązaniowym łączącym wspólników (z wyroku Sądu Najwyższego z dnia 28 października 2003 r. sygn. akt I CK 201/02). Spółka cywilna nie jest odrębnym podmiotem prawa cywilnego.

Spółka cywilna nie ma swego majątku, a działalność w ramach tej spółki jest prowadzona z wykorzystaniem majątku wspólnego wspólników, w tym wniesionego do spółki. Jest to majątek odrębny od majątku osobistego wspólników. Majątek ten nie jest przedmiotem własności spółki tylko stanowi współwłasność łączną wspólników. W myśl art. 863 § 1 i 2 K.c. wspólnik nie może rozporządzać udziałem we wspólnym majątku wspólników ani udziałem w poszczególnych składnikach tego majątku i w czasie trwania spółki nie może domagać się podziału tego majątku.

W kontekście powyższego spółka cywilna nie jest podatnikiem podatku od nieruchomości, gdyż nie może we własnym imieniu nabywać praw, w tym własności nieruchomości; nie może stać się posiadaczem samoistnym nieruchomości, użytkownikiem wieczystym gruntu ani posiadaczem mienia jednostek samorządu terytorialnego lub Skarbu Państwa.

Podatnikami podatku od nieruchomości należnego od nieruchomości lub obiektów budowlanych, wniesionych do spółek cywilnych, są natomiast wspólnicy takich spółek, na których solidarnie spoczywa obowiązek uiszczenia podatku od nieruchomości, zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten stanowi, że jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach (z wyjątkiem współwłasności w częściach ułamkowych lokalu użytkowego – garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym a także w razie wyodrębnienia lokali – w zakresie gruntu i części budynku stanowiących nieruchomość wspólną w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali – Dz. U. z 2015 r. poz. 1892).

Sytuację tę należy odróżnić od przypadku, gdy wspólnik wnosi do spółki wkład w postaci używania nieruchomości. Obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży wówczas tylko na tym wspólniku, gdyż nieruchomość w takim przypadku nie wchodzi do majątku wspólnego wspólników.

Pogląd o niepodleganiu przez spółkę cywilną opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości oraz o objęciu zakresem podmiotowym podatku od nieruchomości wspólników tych spółek prezentowany jest w orzecznictwie sądów administracyjnych, w tym m.in. w: wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 19 listopada 2013 r. sygn. akt III SA/Po 613/13, postanowieniu Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 grudnia 2014 r. sygn. akt II FSK 2985/12,

wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2016 r. sygn. akt II FSK 3264/13 i z dnia 3 lutego 2016 r. sygn. akt II FSK 2368/14.

Niemniej zauważyć należy, że powyższy pogląd jest jednym z dwóch, jakie występują w orzecznictwie sądów administracyjnych. Odmienny pogląd, zgodnie z którym na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy podatnikiem podatku od nieruchomości jest spółka cywilna a nie jej wspólnicy, znajduje potwierdzenie m.in. w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 2008 r.: sygn. akt II FSK 226/07, II FSK 227/07, II FSK 228/07 i II FSK 229/07.

Poglądowi o uznaniu spółki cywilnej za podatnika podatku od nieruchomości zdecydowanie sprzeciwia się natomiast doktryna (np. „Podatki i opłaty lokalne, podatek rolny, podatek leśny, Komentarz” Leonard Etel, Sławomir Presnarowicz, Grzegorz Dudar, ABC, Warszawa 2008, str. 122).

Minister Rozwoju i Finansów: z up. W. Janczyk