

Prof. dr hab. Leonard Etel
Uniwersytet w Białymstoku

Spółka cywilna jako podatnik w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r. (P 80/08)

1. W wyroku z dnia 10 marca 2009 r.¹ Trybunał Konstytucyjny orzekł, że „art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i nie są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji.” Konsekwencją tego wyroku była zmiana wskazanych wyżej przepisów ordynacji podatkowej, która nastąpiła na mocy ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. Nr 197, poz. 1306). Byli wspólnicy rozwiązanej spółki cywilnej, w wyniku dokonanych zmian, uzyskali uprawnienie do występowania o stwierdzenie nadpłaty i jej zwrotu.

Powołany wyrok Trybunału Konstytucyjnego należy ocenić pozytywnie. Słusznie zauważono, że byli wspólnicy spółki cywilnej, po jej rozwiązaniu tracili prawo do zwrotu nadpłaty w podatku od towarów i usług, co naruszało wynikającą z Konstytucji zasadę ochrony praw majątkowych. Dobrze więc się stało, że dokonano zmian w przepisach o.p. regulujących nadpłatę, w wyniku których wskazane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego ich mankamenty zostały usunięte.

Nie ze wszystkimi jednak poglądami Trybunału Konstytucyjnego zawartymi w uzasadnieniu powołanego wyroku można się zgodzić. Mam tu na myśli rozważania Trybunału dotyczące spółki cywilnej jako podatnika, do których się odnoszę w dalszej części tej publikacji.

2. Trybunał Konstytucyjny w komentowanym wyroku analizował zasadniczo status prawnopodatkowy spółki cywilnej i byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej na

¹ Sygn. akt P 80/08, Dz. U. Nr 44, poz. 362.

gruncie podatku od towarów i usług. W uzasadnieniu tego wyroku stwierdził m.in., nie bez racji, że status prawny spółki cywilnej w prawie podatkowym nie jest ujmowany w sposób jednolity. Zdaniem Trybunału podstawowe znaczenie w tej kwestii, z czym się zgodzić nie można, ma pojęcie podatnika zawarte w art. 7 § 1 ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Przy czym ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne osoby niż wymienione wyżej (art. 7 § 2). Z regulacji tej wynika wyraźnie, że o tym kto jest podatnikiem decydują postanowienia ustaw regulujących poszczególne podatki. Wskazany art. 7 ordynacji „informuje” jedynie o tym, że podatnikiem może być m.in. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, o ile w formie ustawy nałożony zostanie na nią obowiązek podatkowy². Poglądu tego w dalszej części uzasadnienia wyroku nie kwestionuje Trybunał stwierdzając że, „ (...) zdolność prawnopodatkową spółki cywilnej określają poszczególne ustawy regulujące zasady opodatkowania w nawiązaniu do przedmiotu opodatkowania... .” W związku z tym, jedynie rzetelna analiza ustaw regulujących poszczególne podatki pozwala stwierdzić, kiedy na spółce cywilnej ciąży obowiązek podatkowy, a przez to kiedy jest ona podatnikiem?

W rozpatrywanej sprawie dotyczącej podatku od towarów i usług Trybunał Konstytucyjny słusznie stwierdził, że obecnie nikt nie kwestionuje twierdzenia, że spółka cywilna jest podatnikiem podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Wynika to bezpośrednio z ustaw regulujących te podatki³. Ustalenia poczynione w odniesieniu do tych dwóch podatków Trybunał odniósł także do innych świadczeń, a mianowicie podatku nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego⁴. W uzasadnieniu wyroku Trybunał nie dokonał jednak analizy przepisów ustaw regulujących te podatki, poprzestając na stwierdzeniu, zgodnie z którym ustawy te „...posługują się kategorią „jednostki

² Na mocy art. 7 o.p. nikt nie może zostać podatnikiem. Jest to jedynie definicja przyjęta na potrzeby ordynacji podatkowej.

³ Zgodnie z art. 15 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) „podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.” Podobna regulacja jest zawarta w art. 13 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 3, poz. 11 ze zm.) – „Podatnikiem akcyzy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, która dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą lub wobec której zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu akcyzą...”.

⁴ Pojęcie podatnika podatku od nieruchomości określone jest w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.). W art. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 ze zm.) zdefiniowano podatnika podatku rolnego, a w art. 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. Nr 200, poz. 1682 ze zm.) podatnika podatku leśnego.;

organizacyjnej nie posiadającej osobowości prawnej” oraz stosownym łącznikiem materialnoprawnym: własności, samoistnego posiadania, użytkowania wieczystego, występowania w charakterze strony czynności cywilnoprawnej *etc.*” Ma to wskazywać, jak należy sądzić, że podatnikiem tych podatków jest spółka cywilna a nie jej wspólnicy. Trudno jest się przy tym odnieść do innych przesłanek, które zadecydowały o wskazaniu przez Trybunał spółki cywilnej jako podatnika tych podatków, ponieważ nie zostały one wyartykułowane w uzasadnieniu wyroku. Żałować należy, że nie ma tam szerszego uzasadnienia zaprezentowanego stanowiska w odniesieniu do tych właśnie świadczeń. W odróżnieniu bowiem od podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego i podatków dochodowych, podmiotowość podatkowa spółki cywilnej na gruncie podatków majątkowych od dość dawna wzbudza kontrowersje⁵. Wg mnie nie ma podstaw do traktowania spółki cywilnej jako podatnika tych podatków⁶.

Można wskazać na szereg argumentów za tym przemawiających, które zostały już wielokrotnie zaprezentowane w wyżej powołanej literaturze przedmiotu. Ja w tym miejscu postaram się posłużyć ustaleniami dokonanyymi przez Trybunał Konstytucyjny, które jednakże uzasadnią stanowisko odmienne od zawartego w wyroku, a mianowicie, że spółka cywilna nie jest podatnikiem tych podatków⁷.

3. Zgodnie z art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych „podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 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,...

⁵ Przedstawia je L. Etel, *Podatki od nieruchomości*, Warszawa 2009, s. 110 i nast.

⁶ Podobnie R. Dowgier, *Budynki i grunty wspólnika spółki cywilnej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2004, nr 10; G. Dudar, *Głosa do wyroku WSA w Krakowie z dnia 3 marca 2009 r.* (sygn. akt I SA/Kr 1601/08), „Finanse Komunalne” 2010, nr 4; W. Morawski (red.) *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych*. Komentarz. Gdańsk 2009, s. 335; E. Bieniek, B. Pahl, *Problematyka podmiotowości spółki cywilnej na gruncie podatku od nieruchomości*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 9.

⁷ W dalszych rozważaniach analizie poddane są przepisy regulujące zakres podmiotowy podatku od nieruchomości. Są one w zasadzie tożsame z regulacjami zawartymi w ustawie o podatku rolnym i ustawie o podatku leśnym.

Podatnikami podatku od nieruchomości są z reguły właściciele (współwłaściciele) gruntu, budynku lub budowli⁸. Z przytoczonego art. 3 ustawy o podatkach i opłatach wynika niewątpliwie, że podatnikiem może być m.in. jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Zdaniem Trybunału „w obowiązującym stanie prawnym najbardziej trafne wydaje się uznanie spółki cywilnej za wieloosobowy, trwały (ciągły) stosunek prawny, a równocześnie – przynajmniej co do zasady – za jednostkę organizacyjną nieposiadającą zdolności prawnej.” Nie negując w tym miejscu takiej klasyfikacji spółki cywilnej należy jednak podnieść, że uznanie jej za jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej nie wystarcza do uznania jej za podatnika podatku od nieruchomości. Jednostki tego typu mogą być podatnikami tylko wówczas, gdy przysługuje im jeden z wymienionych w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tytułów prawnych do władania nieruchomością. Jak już o tym była mowa, najczęściej tytułem takim jest prawo własności nieruchomości. Pomimo braku zgodności poglądów co do charakteru prawnego „majątku spółki” można stwierdzić, że spółka cywilna nie może być właścicielem nieruchomości. Wniesiona do spółki własność nieruchomości staje się wspólnym majątkiem wspólników (art. 863 k.c.). Jest to specyficzna forma wspólności łącznej przysługująca wszystkim wspólnikom. Potwierdza to Trybunał wskazując w uzasadnieniu wyroku, 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).” Prawo własności nieruchomości przysługuje zatem wspólnikom spółki cywilnej w ramach wspólności łącznej. Jeżeli spółka cywilna nie może być właścicielem nieruchomości, to nie może być podatnikiem podatku od nieruchomości. Obowiązek podatkowy ciąży bowiem na właścicielu (współwłaścicielach) nieruchomości. Jako przykład jednostki organizacyjnej będącej właścicielem nieruchomości, a przez to i podatnikiem podatku od nieruchomości, można wskazać spółki osobowe. Spółki tego typu są tak określane z uwagi na to, że mogą we własnym imieniu nabywać prawa (w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe), zaciągać zobowiązania oraz pozywać i być pozywanymi, ale nie mają osobowości prawnej⁹. Mają

⁸ Świadomie – w celu uproszczenia rozważań - pomijam tu inne tytuły do władania nieruchomością wymienione w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

⁹ Z art. 8 § 1. k.s.h. wynika, że spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana.

one charakter korporacyjny, przez co uprawnienia te mogą wykonywać jedynie za pośrednictwem osób fizycznych, które dokonują określonych czynności faktycznych lub prawnych na rzecz tych jednostek. Mogą one zawierać umowy, na mocy których stają się m.in. właścicielami czy posiadaczami zależnymi nieruchomości oraz dokonywać czynności faktycznych mających prawne znaczenie, np. obejmować nieruchomość w posiadanie. Spółki te niewątpliwie, w odróżnieniu od spółki cywilnej mogą być właścicielami nieruchomości, a przez to i podatnikami.

4. Tak więc zasadnicze znaczenie w analizowanej sprawie ma kwestia określenia właściciela nieruchomości. Nie można w żadnym razie przyjmować, że jest nim zarówno spółka cywilna (majątek spółki) jak i jej wspólnicy (majątek wspólny wspólników). Przyjęcie założenia, że dana nieruchomość stanowi równocześnie majątek spółki jak i majątek wspólny wspólników, prowadzi do tego, że są dwaj właściciele tej samej rzeczy, tj. spółka oraz jej wspólnicy. Wg mnie współwłaścicielami w ramach wspólności łącznej, np. działki gruntu, mogą być jedynie wspólnicy spółki cywilnej (osoby posiadające podmiotowość prawną), a nie umowa tych osób dotycząca prowadzenia wspólnie działalności gospodarczej (umowa spółki cywilnej). Spółka cywilna jest bowiem niczym innym niż umownym stosunkiem zobowiązaniowym, w którym wspólnicy zobowiązują się do świadczenia polegającego na dążeniu do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego (art. 860 § 1 k.c.). Spółka cywilna, podobnie jak małżonkowie złączeni wspólnością majątkową małżeńską, nie powinna być uznawana za odrębny podmiot prawa¹⁰. Precyzyjnie określając ten rodzaj zobowiązania powinno się używać zwrotu „umowa spółki cywilnej” a nie „spółka cywilna”¹¹. W wyniku zawarcia umowy spółki cywilnej nie mamy do czynienia z żadnym nowym podmiotem prawa, lecz jedynie ze stosunkiem zobowiązującym wspólników do wspólnego prowadzenia działalności gospodarczej¹². Podkreślił to Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 28.10.2003 r., stwierdzając, że spółka cywilna nie jest podmiotem prawnym odrębnym od wspólników, lecz jest wielostronnym stosunkiem zobowiązaniowym łączącym wspólników¹³. Przeciwno uznaniu podmiotowości spółki cywilnej wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w analizowanym wyroku. W jego uzasadnieniu zauważono, że „uznanie zdolności prawnej spółki cywilnej w sferze materialnego prawa cywilnego (*ergo* – uznanie jej za osobę prawną lub tzw. nieosobowy

¹⁰ G. Dudar, Głosa do wyroku WSA w Krakowie z dnia 3 marca 2009 r. (sygn. akt I SA/Kr 1601/08), „Finanse Komunalne” 2010, nr 4.

¹¹ G. Dudar, Spółka cywilna w podatku od nieruchomości, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2008, nr 7-8.

¹² Ibidem.

¹³ I CK 201/02, LEX nr 151608.

podmiot prawa) nie jest możliwe zarówno ze względu na treść art. 860 i n. kodeksu cywilnego (zob. zwłaszcza wzmiankę o wspólnym majątku wspólników zawartą w art. 863 k.c.), art. 195 i art. 196 w związku z art. 863 k.c., art. 778 kodeksu postępowania cywilnego, jak również z uwagi na formalną (normatywną) metodę przyznawania tejże zdolności, przyjętą w art. 33 i art. 33¹ § 1 k.c.”

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 mogą być zarówno osoby fizyczne jak i prawne, są podmiotem praw i obowiązków, a zatem także współwłaścicielami lub współposiadaczami nieruchomości lub obiektów budowlanych. Stąd też są podatnikami podatku od nieruchomości¹⁴.

Powyższy pogląd podzielił w zasadzie WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 28.03.2006 r. (sygn. akt I SA/Gd 287/04)¹⁵ stwierdzając, że „to wspólnicy jako współwłaściciele danego gruntu, budynku lub budowli są podatnikami podatku od nieruchomości”. Zaznaczył jednak, że jeżeli nieruchomość składa się na majątek spółki to podatnikami jest spółka w osobach wszystkich wspólników. Można z tego wywieść, że podatnikiem są wspólnicy – współwłaściciele działający w ramach spółki cywilnej.

Inaczej w tej kwestii wypowiedział się NSA w wyroku z 31.03.2004 r. (sygn. akt FSK 567/04)¹⁶ stwierdzając, że spółka cywilna jest jednostką organizacyjną nie mającą osobowości prawnej a zatem podatnikiem podatku od nieruchomości. Pogląd ten został utrzymany w wyroku NSA z dnia 25.04.2008 r. (II FSK 226/07)¹⁷.

5. W konkluzji należy stwierdzić, że jedynie wspólnicy spółki cywilnej mogą być właścicielami, użytkownikami wieczystymi lub posiadaczami nieruchomości, a zatem tylko oni mogą być podatnikami podatku od nieruchomości. Pogląd przeciwny, bazujący na stwierdzeniu, że podatnikiem jest spółka cywilna jako jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej (wymieniona w art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych), pomija dalszą część tego przepisu, gdzie wyraźnie stwierdza się jakim tytułem do nieruchomości musi ona dysponować. Spółka cywilna nie ma zdolności prawnej, a przez to nie może we własnym imieniu nabywać wskazanych tam tytułów do władania nieruchomością. Wyklucza

¹⁴ Szerzej G, Dudar, Spółka..., op. cit.

¹⁵ www.orzeczenia.nsa.gov.pl

¹⁶ „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 3, poz. 51.

¹⁷ www.orzeczenia.nsa.gov.pl. W zdaniu odrębnym do przedmiotowego orzeczenia sędzia S. Presnarowicz stwierdził, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, jako współposiadacze lokalu użytkowego (wspólnicy spółki cywilnej), a nie spółka cywilna.

to ją z grona podatników podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego. W związku z tym nie można zgodzić się z prezentowanym w analizowanym wyroku Trybunału Konstytucyjnego stanowiskiem, zgodnie z którym to spółka cywilna (a nie jej wspólnicy) jest podatnikiem tych podatków jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej.