

**Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 marca 2018 r., I SA/Rz 79/18**  
(wyrok nieprawomocny)

## **Podmiotowość podatkowa wspólnoty gruntowej**

dr Paweł Majka  
Katedra Prawa Finansowego  
Wydział Prawa i Administracji  
Uniwersytet Rzeszowski

## Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 marca 2018 r., I SA/Rz 79/18 – tezy i główne problemy, które dostrzegł Sąd

I. Problem procesowy związany z charakterem „pisma organu o odmowie dopuszczenia do udziału w postępowaniu podatkowym w sprawie wymiaru podatków od nieruchomości oraz rolnego spółki powołanej do zarządu nad wspólnotą gruntową”.

II. Problem procesowy dotyczący konsekwencji doręczenia rozstrzygnięcia organu odwoławczego zarówno na adres podany przez spółkę (będący równocześnie adresem jednej z osób z zarządu uprawnionych do reprezentacji), jak i na adresy pozostałych podmiotów uprawnionych do jej reprezentacji.

III. Ustalenie, kto jest podatnikiem podatków od nieruchomości i rolnego: wspólnota (jej członkowie), czy spółka powołana do sprawowania zarządu nad wspólnotą

***„Zgodnie z przepisami ustawy o zagospodarowaniu wspólnot, zarząd nad wspólnotą oraz zagospodarowanie jej gruntów należy do powołanej w tym celu, na podstawie przedmiotowych przepisów, spółki. To ten właśnie podmiot odpowiada za jej zobowiązania, występując w obrocie prawnym” (...)*** ***„Od strony podmiotowej, w obrocie prawnym, nie występuje natomiast wspólnota czy też poszczególne, uprawnione do udziału w niej osoby, ale utworzona do jej zagospodarowania spółka i to ona, jako posiadająca osobowość prawną, winna być uznana za podatnika zarówno podatku od nieruchomości, jak i podatku rolnego.”***

## Błędy co do założeń w ustaleniu podmiotowości podatkowej

- Czy problem ustalenia podatnika (rozstrzygnięcia, czy jest to „wspólnota gruntowa”, jej członkowie lub spółka powołana do sprawowania zarządu nad wspólnotą) można rozstrzygnąć w odniesieniu do wszystkich podatków?
- Czy problem ustalenia podatnika można rozstrzygnąć nie opierając interpretacji przede wszystkim na treści przepisów regulujących zakres przedmiotowy podatku (art. 3 ust. 1 ustawy o podatku rolnym oraz art. 2 i art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych)?
- Czy przy ustalaniu podatnika racjonalne jest pominięcie jednolitych i utrwalonych poglądy doktryny dotyczące problemu podmiotowości podatkowej (zarówno w zakresie konkretnych podatków, jak i samych ogólnych założeń podmiotowości podatkowej)? (np. L. Eteł, *Podatek od nieruchomości, rolny, leśny*, Warszawa 2005; M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999)

## Wspólnoty gruntowe – charakter prawny

- Historycznie wspólnoty gruntowe były ograniczonymi prawami rzeczowymi, stanowiąc formę prawną wspólnego korzystania przez uprawnionych do tego rolników
- Art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 29 czerwca 1963 r. o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 703) jako wspólnoty gruntowe wskazuje nieruchomości rolne, leśne oraz obszary wodne związane uwłaszczeniem w XIX wieku użytkowników tych nieruchomości, przy czym dotyczy to tych nieruchomości, które pozostawały we wspólnym użytkowaniu wszystkich włościan danej wsi (osady).
- Na podstawie art. 6 ust. 1 ustawy o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych, uprawnionymi do udziału we wspólnocie gruntowej są osoby fizyczne lub prawne posiadające gospodarstwa rolne.
- Wspólnota gruntowa określana jest w doktrynie oraz orzecznictwie jako *„specyficzny rodzaj współwłasności, niepodlegająca podziałowi, rządząca się własnymi, odrębnymi zasadami. Istotą tej wspólności jest uprawnienie do udziału we wspólnocie gruntowej w postaci korzystania z objętych nią gruntów, zgodnie z ich przeznaczeniem, przysługujące osobom fizycznym lub prawnym posiadającym gospodarstwa rolne”* (zob. uchwała SN z dnia 23 sierpnia 1968 r., sygn. akt III CZP 73/68; G. Bieniek i S. Rudnicki, *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2004, s. 663). Sama wspólnota nie jest „podmiotem”, któremu można przypisać tytuł prawny do gruntu.
- Dla celów podatkowych, aczkolwiek każdy członek wspólnoty pozbawiony jest, w rozumieniu cywilistycznym, prawa swobodnego rozporządzania gruntem, to jednak użytkuje go jak właściciel (wyrok WSA z 29.07.2009 r., III SA/Wa 501/09)

## Spółki powołane do zarządu wspólnot gruntowych – charakter prawny

- Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych osoby uprawnione do udziału w wspólnocie gruntowej powinny utworzyć spółkę do sprawowania zarządu nad wspólnotą i do właściwego zagospodarowania gruntów wchodzących w skład tej wspólnoty. Członkami tej spółki są osoby uprawnione do udziału we wspólnocie gruntowej.
- W orzecznictwie sądowym uznaje się, że spółka powołana do sprawowania zarządu nad wspólnotą nie stanowi struktury organizacyjnej tej wspólnoty gruntowej, ponieważ spółka ta nie reprezentuje wspólnoty i jest odrębną osobą prawną, która w obrocie prawnym występuje we własnym imieniu i ma własne organy (wyrok NSA z 12 grudnia 2012 r., II FSK 2409/10). Spółka nie jest również właścicielem gruntów wspólnoty, lecz pełni w stosunku do nich wyłącznie zarząd. Nieruchomości pozostają natomiast w posiadaniu członków wspólnoty.

## Podmiotowość podatkowa w ujęciu doktryny

**Normatywna konstrukcja podatnika (M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999)**

- Podmiotowość prawna (w tym podatkowopravna) to cecha normatywna przypisana przez prawo pozytywne skutkująca przyznaniem określonej zdolności prawnej.
- Ustawodawca dokonując wyboru określonej jednostki jako podatnika w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania prawa podatkowego powinien uwzględnić co najmniej trzy istotne założenia:
  - 1) możliwość znalezienia się podmiotu w sytuacji skutkującej zapłatą podatku (założenie podstawowe),
  - 2) istnienie (potencjalne) majątku podatnika oraz
  - 3) możliwość wykonywania przyznanych podatnikowi praw i nałożonych obowiązków.

**Normatywna konstrukcja podatnika –  
założenia (M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999)**

**Ad 1.** Do tego, by ustalona przez ustawodawcę jednostka mogła być podmiotem podatku, konieczna jest możliwość znalezienia się tej jednostki w sytuacji faktycznej lub prawnej określonej w normie. Podmioty, które nawet wykonują zobowiązanie (są odpowiedzialne za wykonanie zobowiązania), lecz nie zaistniał u nich podatkowy stan faktyczny – nie są podatnikami.

W sytuacji braku możliwości znalezienia się podmiotu w sytuacji objętej przedmiotem opodatkowania możliwe jest jednocześnie enumeratywnie wskazanie przez ustawodawcę podmiotu w ustawie (powstaje wówczas więź prawna podmiotu z przedmiotem).

**Ad 2.** Wyodrębnienie majątku jest konieczne z uwagi na to, że pozwala na ustalenie źródła z jakiego nastąpi zapłata podatku (dyspozycja zasobami finansowymi), umożliwiając realizację odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. W sytuacji braku wyodrębnienia majątku ustawodawca może wskazać z jakiego majątku będzie ponoszona odpowiedzialność.

**Ad 3.** Konieczne jest określenie w przepisach materialnoprawnych tego kto, w jakim zakresie i w jaki sposób będzie wykonywał przypisane podatnikowi prawa i obowiązki (w szczególności w wypadku jednostek organizacyjnych lub majątku).

## Opodatkowanie nieruchomości wchodzących do wspólnoty gruntowej - wnioski

- Sąd ustalając podmiotowość podatkową ograniczył się w toku wykładni do początkowej treści przepisów art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku rolnym oraz art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które wskazują na możliwych podatników podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego uznając faktycznie, że wymienienie w nich osób prawnych jest wystarczające do uznania spółki, jako podatnika od gruntów którymi zarządza.
- W wypadku spółki utworzonej po to, by zarządzać wspólnotą gruntową oraz właściwie gospodarować gruntami wchodzącymi w skład wspólnoty nie występuje związek z przedmiotem opodatkowania (tj. własnością gruntów).
- Spółki może w ogóle nie zostać utworzona. Dodatkowo ponieważ spółka nie jest właścicielem gruntów może nie mieć wyodrębnionego majątku, którym mogłaby dysponować odpowiadając - przykładowo - za zobowiązania podatkowe w podatkach majątkowych.
- Podatnikami podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego są osoby fizyczne będące udziałowcami wspólnoty gruntowej na zasadzie współwłasności.



**Dziękuję za uwagę**

**[pmajka@univ.rzeszow.pl](mailto:pmajka@univ.rzeszow.pl)**