

Podatnikiem jest właściciel gruntu

Zapłata podatku od nieruchomości przez posiadacza zależnego.

Najczęstsze postanowienia umowne.

Problem skutecznego opłacania podatku od nieruchomości pojawia się najczęściej w kontekście umów dotyczących szeroko pojętego korzystania z nieruchomości od jakiej podatek ten jest uiszczany. Przede wszystkim chodzi tu o często spotykane w umowach najmu lub dzierżawy, zawieranych tak w obrocie gospodarczym jak i nieprofesjonalnym, postanowienia, zgodnie z którymi właściciel nieruchomości nakłada na drugą stronę umowy - najemcę bądź dzierżawcę, obowiązek zapłaty "ciężarów" związanych z nieruchomością, w skład których co do zasady wchodzi podatek od nieruchomości. Sytuację taką należy rozważyć przede wszystkim pod kątem możliwości realnego wykonania takiego obowiązku w świetle reżimu podatkowego dotyczącego podatku od nieruchomości.

Zamknięty katalog podatników podatku.

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (regulująca m.in. podatek od nieruchomości) wymienia wprost podmioty, które uważane są za podatników podatku od nieruchomości. Zgodnie z obowiązującym brzmieniem art. 3. ust. 1 wskazanej ustawy 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 spełnia warunki przewidziane w ustawie.**

Wskazany przepis ustawy jednoznacznie określa 4 grupy osób, które należy uważać za podatników podatku od nieruchomości. W interesującym nas przypadku kluczowe znaczenie ma określenie przez ustawodawcę jako podatnika tego podatku właściciela nieruchomości lub jej posiadacza. Sięgając do uregulowania art. 336 Kodeksu Cywilnego bez wątpliwości ustalimy, iż posiadaczem rzeczy jest zarówno ten, kto nią faktycznie włada jak właściciel (posiadacz samoistny), jak i ten, kto nią faktycznie włada jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą (posiadacz zależny). Jako posiadacza zależnego należy zatem traktować osobę, która na mocy umowy z właścicielem nieruchomości włada tą nieruchomością tak jak najemca albo dzierżawca.

Sytuacja posiadacza zależnego nieruchomości.

Zestawienie ustawy podatkowej z regulacją kodeksu cywilnego, pozwala na rozróżnienie prawnopodatkowego statusu posiadacza samoistnego od sytuacji prawnopodatkowej posiadacza zależnego. Co prawda przepisy ustawy podatkowej nie operują

wprost pojęciem posiadacza zależnego, jednakże wyraźne odróżnienie sytuacji posiadacza samoistnego w ramach art. 3 ust. 1 ustawy u.p.o.l. potwierdzone zostało w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, gdzie przyjmuje się, że fakt posiadania zależnego eliminuje możliwość przypisania takiemu posiadaczowi statusu podatnika podatku od nieruchomości, w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 14 maja 2013 r., I SA/Gd 1378/12).

Tożsame stanowisko daje odczytać się z orzecznictwa sądów administracyjnych w odniesieniu do obrotu profesjonalnego związanego z umownym korzystaniem z gruntów. I tak jak się wskazuje, fakt wykorzystywania gruntu przez przedsiębiorcę na podstawie zawartej umowy dzierżawy skutkuje tym, że na gruncie prowadzona jest działalność gospodarcza, jednakże dzierżawca gruntu nie jest zobowiązany do zapłaty podatku, bowiem jest jedynie posiadaczem zależnym (tak wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 marca 2010 r., I SA/Kr 1519/09).

Przekładając powyższe rozważania na grunt postanowień umownych najczęściej spotykanych w obrocie gospodarczym, z chwilą zawarcia umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy dotyczącej korzystania z nieruchomości, co do zasady strona umowy nie będąca właścicielem nieruchomości obejmuje nieruchomość stanowiącą przedmiot takiej umowy w posiadanie zależne.

Zakładając, że korzystanie z nieruchomości objętymi umowami odbywa się zgodnie z ich treścią, nie sposób jest w posiadaczu zależnym nieruchomości upatrywać podatnika podatku od nieruchomości. Zgodnie z brzmieniem art. 3 ustawy a także poglądami orzecznictwa, podatnikiem podatku od nieruchomości są właściciele gruntów objętych umowami, a nie ich dzierżawcy, czy najemcy.

Takiego stanu rzeczy nie zmienia przy tym fakt, iż często w umowach strony zawierają postanowienia nakładające dzierżawców, najemców obowiązek zapłaty podatków i innych ciężarów związanych z własnością przedmiotu dzierżawy czy wszelkich wydatków związanych z bieżącym użytkowaniem przedmiotu umowy, w tym podatku od nieruchomości.

W takiej sytuacji należy mieć jednak na uwadze, iż zobowiązaniem do zapłaty podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonym w przepisach prawa podatkowego jest podatnik - właściciel nieruchomości bądź jej posiadacz samoistny, i tylko zapłata podatku przez podatnika powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Podatek jest bowiem świadczeniem publicznoprawnym, o osobistym charakterze, którego w drodze czynności cywilnoprawnych nie można przenieść na inną osobę, nawet za jej zgodą. Powyżej sformułowane przykłady stosowanych postanowień umownych nie wywołają zatem skutku w zakresie bezwzględnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego.

Rozważania te nie znajdują przy tym zastosowania przy określaniu statusu podatnika posiadacza nieruchomości bądź ich części czy też obiektów budowlanych bądź ich części stanowiących własność Skarbu Państwa lub też własność jednostek samorządu terytorialnego. W tym wypadku przymiot podatnika, na mocy art. 3 ust. 1 pkt. 4 u.o.p.l., przysługuje bowiem każdemu posiadaczowi, w tym posiadaczowi zależnemu, co wynika z szerokiego potraktowania przez ustawodawcę tytułów posiadania, skutkującymi uzyskaniem tego statusu w przypadku posiadania tych szczegółowo określonych ustawą nieruchomości.

Skuteczność postanowień umownych.

W świetle powyższych argumentów orzecznictwa, postanowienia umów dotyczących nieruchomości, nakładające na osoby korzystające z nieruchomości obowiązek zapłaty podatku od nieruchomości, nie mają wpływu na określenie tego, kto jest podatnikiem podatku

od nieruchomości objętych tymi umowami, ani kto zobowiązany jest pod względem prawnopodatkowym zapłacić ten podatek. W każdym wypadku będą to bowiem właściciele nieruchomości, gdyż brak jest podstaw aby za podatnika w tym podatku skutecznie traktować dzierżawcę czy najemcę, rozpatrując ich sytuację jako posiadaczy zależnych tych nieruchomości.

Konsekwentnie, zapłata tego podatku przez posiadacza zależnego nieruchomości, chociażby odbyła się zgodnie z przyjętymi na siebie zobowiązaniami umownymi nie będzie stanowiła zapłaty podatku przez podatnika. Dla organu podatkowego istotne bowiem jest spełnienie zobowiązania podatkowego, rozumiane jako zapłata przez podatnika do tego zobowiązanego z mocy przepisów podatkowych.

Możliwość skutecznej zapłaty podatku.

W powyższej sytuacji wymaga uwagi fakt, iż o ile, co do zasady, przepisy ustawy podatkowej nie przewidują możliwości rozciągnięcia statusu podatnika podatku od nieruchomości na jej posiadacza zależnego, o tyle obecnie, ordynacja podatkowa pozwala w pewnych wypadkach zapłatę podatku dokonaną przez taki podmiot uznawać za zapłatę skuteczną.

Z dniem 1 stycznia 2016 r. w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. ordynacja podatkowa dodano nowy przepis art. 62b dotyczący zapłaty podatku przez osoby inne niż podatnik. Zgodnie z brzmieniem § 1 tego przepisu w obecnym stanie prawnym zapłata podatku może nastąpić także przez wskazane w nim osoby tj.:

- 1) małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę;
- 2) aktualnego właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, jeżeli podatek zabezpieczony jest hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym;
- 3) **inny podmiot, w przypadku gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.**

Aktualnie ordynacja podatkowa wprost przewiduje zatem możliwość zapłaty podatku przez osoby inne niż podatnik określonego podatku. Dlatego w przedstawionej przez nas sytuacji, istniałaby możliwość, aby to posiadacz zależny jako dzierżawca bądź najemca zapłacił podatek od nieruchomości, z których korzysta, jednakże należy zaznaczyć, iż taka zapłata mogłaby nastąpić, jeżeli sam podatek od nieruchomości nie przekroczyłby kwoty 1000 zł.

Zapłata tego podatku nie byłaby jednak w jakikolwiek związana z przymiotem podatnika w podatku od nieruchomości, gdyż za takiego nadal uważany musi być właściciel lub posiadacz samoistny nieruchomości, a stanowiłaby ona swego rodzaju "wyręczenie" podatnika w zapłacie tego podatku.

Jest to problem o tyle istotny, iż zgodnie z art. 62a § 2 ustawy ordynacja podatkowa w przypadku zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnika, jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty na zobowiązanie podatnika **uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika**. Jest więc zatem widocznym, iż ewentualna zapłata podatku na podstawie art. 62a § 1 pkt 3 ustawy ordynacja podatkowa dokonana przez posiadacza zależnego z mocy istniejącego domniemania prawnego uważana za zapłatę dokonaną nie z jego środków, lecz ze środków podatnika - tj. właściciela nieruchomości. Tylko w takim wypadku mogłaby ona stanowić skuteczną zapłatę podatku prowadzącą do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

Zatem, przy niewielkich kwotach podatku od nieruchomości, przy spełnieniu przesłanek określonych w przepisach ordynacji podatkowej, zapłata tego podatku przez posiadacza zależnego może przynieść skutek w postaci spełnienia zobowiązania

podatkowego, jednakże nie zmienia to faktu, iż osoba ta nie uzyskuje w żaden sposób statusu podatnika tego podatku i nie jest z mocy ustawy zobowiązana do jego zapłaty.

Prezentując problem posiadacza zależnego jako podatnika podatku od nieruchomości z jednej strony należy bowiem wziąć pod uwagę fakt, iż z mocy ustawy o podatkach i opłatach taki posiadacz, co do zasady nie być traktowany jako podatnik tego podatku i nie jest zobowiązany z mocy ustawy do jego zapłaty. Nawet zatem przy postanowieniu przez strony umowy dotyczącej nieruchomości, iż zobowiązanie to wykonać ma tenże posiadacz, zaniechanie zapłaty podatku od nieruchomości przez tę osobę będzie wiązało się z koniecznością uiszczenia tego podatku przez właściwych podatników - właścicieli nieruchomości stanowiących przedmiot umowy. Należałoby mieć przy tym na uwadze, iż zobowiązanie do ponoszenia ciężarów podatkowych mogłoby stanowić dla właścicieli tych nieruchomości umowną podstawę do dochodzenia od posiadacza zależnego zwrotu uiszczonych kwot podatku, co do których poniesienia posiadacz zależny zobowiązał się w umowie.

Mateusz Sudowski

**adwokat z Kancelarii Adwokackiej
Adwokata Jarosława Klimonta**