

# **Umowy w obrocie nieruchomościami. Aspekty podatkowe i cywilnoprawne**

Wydanie 4.

# Rozdział 1. Nieruchomość w prawie cywilnym

## 1. Własność

Prawo cywilne nie określa pojęcia „własność”. W art. 140 i n. KC definiuje się to pojęcie przez ustalenie granic własności, zasad wykonywania prawa własności i ograniczeń w korzystaniu z tego prawa. Własność bywa utożsamiana z mieniem, posiadanym majątkiem. Należy jednak pamiętać, że zgodnie z art. 44 KC, mienie obejmuje zarówno własność, jak i inne prawa majątkowe; jest więc zbliżone raczej do pojęcia „aktywa”, własność zaś jest prawem majątkowym stanowiącym jeden ze składników mienia. Jak podkreślił *E. Gniewek*: „Własność to forma prawna korzystania z rzeczy” (*tenże*, Prawo rzeczowe, Warszawa 2002, s. 27). W myśl art. 140 KC właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa oraz rozporządzać rzeczą. Właściciel może wykonywać swoje prawa w granicach wyznaczonych przez ustawy i zasady współżycia społecznego. W doktrynie podkreśla się, że własność nie może być utożsamiana z majątkiem; jest to (najsilniejsze) prawo majątkowe do rzeczy. Własność rzeczy nie oznacza więc samej rzeczy, a jedynie zakres władztwa nad nią. Pojęcie własności rzeczy utożsamiane z samą rzeczą jest istotne dla podatków dochodowych, np. w zakresie amortyzacji rzeczy. Natomiast własność rozumiana jako zakres władztwa nad rzeczą występuje w podatku od towarów i usług – mowa w nim bowiem o prawie do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Na to, że własność należy rozumieć jak zakres władania rzeczą, wskazują także spory dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych, których przedmiotem jest ustalenie daty nabycia nieruchomości w przypadku współwłasności. Część składów orzekających uważa bowiem, że każde zwiększenie władztwa nad rzeczą (zwiększenie udziału np. wskutek odkupienia lub zniesienia współwłasności) oznacza nabycie nowej własności, rozumianej jako „większe władztwo na większą niż dotychczas część rzeczy”. Przykładowo w wyroku NSA z 19.5.2016 r. (II FSK 1090/14, Legalis) znalazło się stwierdzenie, że: „Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym sprawę niniejszą, nie podziela stanowiska zawartego w powołanych przez WSA wyrokach NSA z 8.2.2007 r., II FSK 187/06 oraz z 12.10.2011 r., II FSK 752/10, w kontekście których trzeba wskazać na brak jednolitej linii orzecznictwa w zakresie poruszanej problematyki”. Rozstrzygając spór odnoszący się do daty nabycia dziedziczonej rzeczy, sąd orzekł, że: „Dział

spadku i zniesienie wspólności majątku spadkowego jest formą nowego nabycia wtedy, gdy w ich wyniku podatnik otrzymuje nieruchomość, której wartość po dokonany podziale przekracza wartość udziału jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał. (...) Mamy wówczas do czynienia z nabyciem, gdyż zwiększa się stan jego majątku osobistego”. Sąd stanął więc na stanowisku, że nabycie rzeczy należy rozumieć jako nabycie większego władztwa nad rzeczą (więcej na ten temat – zob. rozdz. 7 pkt 4 i omówienie orzeczeń dotyczących współwłasności).

## 2. Współwłasność

**Istota współwłasności** została wyrażona w art. 195 KC, zgodnie z którym własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom. Źródłem współwłasności może stać się dziedziczenie, darowizna lub inna umowa, np. sprzedaż udziału, a także małżeńska umowa majątkowa lub zasiedzenie udziału we własności. Do czasu ustania współwłasności współwłaściciele mogą rozporządzać jedynie udziałem we współwłasności, nigdy zaś fizycznie określoną częścią rzeczy wspólnej. Każdy współwłaściciel ma bowiem prawo do korzystania z całej rzeczy. Przepis art. 195 KC określa istotne cechy współwłasności, a mianowicie:

- 1) dotyczy ona rzeczy;
- 2) dotyczy zawsze jednej rzeczy, a nie zbioru rzeczy i praw, jak w przypadku masy spadkowej czy wspólnego majątku małżonków;
- 3) jej cechą jest niepodzielność, co oznacza w dużym uproszczeniu, że każdy współwłaściciel jest właścicielem całej rzeczy, a nie jej wydzielonej części (podział do korzystania nie zmienia tej zasady, określa tylko reguły posiadania rzeczy).

Na uwagę zasługuje wyr. WSA w Lublinie z 30.5.2007 r. (I SA/Lu 343/07, Legalis), w którym sąd wypowiedział się negatywnie co do koncepcji podzielności rzeczy w przypadku współwłasności: „Zestawiając udział współwłaściciela z własnością całej rzeczy wspólnej, należy stwierdzić, że prawo własności całej rzeczy przysługuje niepodzielnie wszystkim współwłaścicielom. Współwłaściciel nie ma wyłącznego prawa własności do żadnej fizycznie wydzielonej części rzeczy. Rzecz będąca przedmiotem współwłasności jako całość oraz każda materialna część tej rzeczy należy niepodzielnie do wszystkich współwłaścicieli. Wszystkim współwłaścicielom przysługuje wspólne prawo własności zespolone z udziałów współwłaścicieli”.

Istota współwłasności jako prawa każdego współwłaściciela do całej rzeczy jest bardzo ważna dla oceny skutków podatkowych z tym związanych. Szczególnie problematyczne staje się zniesienie współwłasności – czy należy tę czynność traktować jak odpłatne lub nieodpłatne zbycie, a jeżeli tak, to czy jest to zbycie prawa majątkowego (udziału) czy rzeczy? Ten ostatni problem

doczekał się uchwały NSA z 24.10.2011 r. (I FPS 2/11, Legalis) dotyczącej podatku VAT. Uznano, że: „Sprzedaż udziału w prawie użytkowania wieczystego gruntu oraz udziału we współwłasności budynków stanowi dostawę towarów w rozumieniu art. 7 ust. 1 VATU w zw. z art. 2 pkt 6 tej ustawy”. Podobnie przyjęto w podatkach dochodowych. Na uwagę zasługuje także pogląd odnoszący się do skutków odpłatnego zniesienia współwłasności w podatku dochodowym od osób fizycznych. W tezowanym wyroku NSA z 28.7.2017 r. (II FSK 1432/16, Legalis) sędziowie uznali, że: „Zniesienie współwłasności nieruchomości, w wyniku którego współwłaściciel (spadkobierca) w zamian za udział we współwłasności nieruchomości otrzymuje spłatę, będącą jego równowartością, nie uzyskuje przychodu w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a PODOFizU nawet wówczas, gdyby inne przesłanki opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości zostały spełnione”. Pogląd ten znalazł akceptację innych składów orzekających, np. w wyrokach WSA: w Poznaniu z 27.2.2019 r. (I SA/Po 984/18, Legalis) i w Gliwicach z 22.2.2018 r. (I SA/Gl 986/17, Legalis) (więcej na ten temat – zob. rozdz. 7 pkt 4).

Współwłasność nieruchomości skutkuje solidarną odpowiedzialnością w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym, co oznacza niepodzielność zobowiązania podatkowego (więcej na ten temat – zob. rozdz. 3).

Współwłasność może przybrać formę współwłasności w częściach ułamkowych albo **współwłasności łącznej**. Ta ostatnia może powstać wyłącznie między osobami związanymi określonym stosunkiem osobistym; w razie gdy on ustanie, współwłasność łączna traci swój charakter. Współwłasność łączna występuje w takich stosunkach, jak wspólność majątkowa małżeńska lub współwłasność wspólników spółki niemającej osobowości prawnej, tzn. spółki cywilnej, komandytowej i jawnej. Współwłasność łączna charakteryzuje się przede wszystkim tym, że ma charakter bezudziałowy. Drugą jej istotną cechą jest to, że jej przedmiotem nie jest jedna, konkretna, oznaczona co do tożsamości rzecz, lecz obejmuje ona masę majątkową składającą się z wielu rzeczy i praw. Przede wszystkim jednak współwłasność łączna ma swoje źródło w stosunku prawnym, z którym jest powiązana i istnieje tylko tak długo, jak długo trwa ten stosunek prawny. Współwłasności łącznej nie można znieść inaczej niż poprzez zniesienie stosunku prawnego, który ją utworzył. Dopiero kiedy ustaje stosunek prawny, z którym się ona wiąże, współwłasność łączna może zamienić się we współwłasność ułamkową.

Wspólność majątkowa małżonków bywa źródłem wątpliwości dotyczących rozliczeń podatkowych, zwłaszcza jeśli są związane z działalnością gospodarczą obojga małżonków lub jednego z nich. W prawie podatkowym przyjęto bowiem podatkową odrębność majątku związanego z działalnością gospodarczą, nawet jeśli należy on do obojga małżonków. Odrębność ta dotyczy zarówno środków trwałych, jak i towarów handlowych kupowanych do majątku wspólnego w ro-

zumieniu prawa rodzinnego, ale wykorzystywanych wyłącznie przez jedno z małżonków w działalności gospodarczej. Problem ten nasila się zwłaszcza wtedy, gdy jedno z małżonków udziela drugiemu pełnomocnictwa do zbycia lub wynajęcia wspólnej rzeczy. Zdarza się wówczas – w ocenie autorki błędne – uznanie, że oboje wykorzystują wspólny majątek do prowadzenia działalności gospodarczej. Rozwiązaniem jest wykorzystanie instytucji zgody, o której mowa w art. 37 § 1 KRO. Zgodnie z nim zgoda drugiego małżonka jest potrzebna do dokonania:

- 1) czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia nieruchomości lub użytkowania wieczystego, jak również prowadzącej do oddania nieruchomości do używania lub pobierania z niej pożytków;
- 2) czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia prawa rzeczowego, którego przedmiotem jest budynek lub lokal;
- 3) czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia i wydzierżawienia gospodarstwa rolnego lub przedsiębiorstwa;
- 4) darowizny z majątku wspólnego, z wyjątkiem drobnych darowizn zwyczajowo przyjętych.

Kolejnym problemem wynikającym ze wspólności majątkowej małżonków są relacje między nimi, jeżeli oboje prowadzą działalność gospodarczą. Dotyczy to przede wszystkim możliwości zbycia (i odpowiednio nabycia) środków trwałych i towarów handlowych oraz wynajęcia środka trwałego (zwykle lokalu) przez jedno z małżonków na potrzeby działalności gospodarczej drugiego z nich. Na gruncie prawa rodzinnego takie transakcje są oczywiście niemożliwe, jednak prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa i zasad prawa rodzinnego nie można stosować wprost do rozliczeń podatkowych. Jeżeli każde z małżonków jest przedsiębiorcą i w swojej działalności gospodarczej odrębnie rozlicza nabycie, zbycie i wynajem „własnych” składników majątku, to te same zasady powinny dotyczyć transakcji ze współmałżonkiem, w takich bowiem sytuacjach nie występują oni w roli małżonków, ale odrębnych przedsiębiorców oraz podatników.

**Współwłasność ułamkowa** może dotyczyć jednej rzeczy i nie jest powiązana z żadnym innym stosunkiem prawnym. Każdy ze współwłaścicieli ma wyznaczony ułamkiem zakres praw i obowiązków związanych z konkretną rzeczą. Jak wyżej podkreślono, nie oznacza to, że każdy z nich ma tylko część rzeczy; wyrażony ułamkiem **udział** determinuje jedynie zakres uprawnień i obowiązków współwłaściciela wobec rzeczy wspólnej, ale nie zawęża jego własności do fragmentu rzeczy. Niezależnie od niepodzielności własności wyrażonej w art. 195 KC każdy ze współwłaścicieli może rozporządzać swoim udziałem bez zgody pozostałych współwłaścicieli (art. 198 KC). Nabywca udziału staje się właścicielem całej rzeczy, z odpowiednim zakresem praw i obowiązków, który jest wyznaczony wielkością nabytego udziału. Nie może natomiast rozporządzać wspólną rzeczą ani dokonywać innych czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu (np. co do wynajęcia lub wydzierżawienia) bez zgody

wszystkich współwłaścicieli. W przypadku dokonania takiej czynności jest ona bezskuteczna do chwili potwierdzenia jej przez pozostałych współwłaścicieli.

Jeżeli nabywcą udziału jest jeden ze współwłaścicieli, zwiększa się jego wpływ na władanie rzeczą. Nie nabywa on jednak większej części rzeczy ani tym bardziej nie nabywa „nowego” udziału. Trudno także uznać, że nabył samoistne prawo majątkowe. Udział w rzeczy ma wymierną wartość, jednak nie należy tego kwalifikować jako nabycia większej części rzeczy. Niestety w praktyce powszechnie przyjęto, że każdorazowe nabycie udziału (ponad dotychczas przysługujący) jest traktowane dla potrzeb podatkowych, jak nowe nabycie rzeczy. Teza ta jest także akceptowana w orzecznictwie; wskazuje się, że pojęcie „nabycie rzeczy” w kontekście nabycia udziału oznacza po prostu każde zwiększenie aktywów majątku podatnika (np. przywołany wyżej wyr. NSA z 19.5.2016 r., II FSK 1090/14, Legalis). W ocenie autorki ten ostatni pogląd jest błędny (więcej o tym – zob. rozdz. 7).

### 2.1. Współwłasność przymusowa

Obok współwłasności ułamkowej występuje tzw. ułamkowa **współwłasność przymusowa**, o której mowa w art. 3 WłLokU. Do jej powstania dochodzi po sprzedaży pierwszego wyodrębnionego lokalu. Oznacza ona, że każdemu właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali. Nie można także zbyć udziału w nieruchomości wspólnej bez jednoczesnego zbycia lokalu. Właśnie z powodu tej niemożności zniesienia współwłasności, w doktrynie bywa ona nazywana współwłasnością przymusową. Współwłasność nieruchomości wspólnej wynikająca przepisów WłLokU obejmuje grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Nie jest to więc współwłasność budynku. Jej przedmiotem są bowiem takie „fragmenty” budynku, które służą wszystkim właścicielom lokali. Taka konstrukcja prawna współwłasności przymusowej jest źródłem wielu trudności w rozliczeniach podatkowych zarówno właścicieli lokali, jak i wspólnot mieszkaniowych. Sprawę współwłasności dodatkowo komplikuje status **wspólnoty mieszkaniowej**. Nie ma ona osobowości prawnej, ale ma zdolność prawną i sądową. Ma także prawo do posiadania własnego majątku odrębnego od majątków właścicieli lokali, co zostało uznane przez Sąd Najwyższy w uchwale, której nadano rangę zasady prawnej [por. uchw. SN(7) z 21.12.2007 r., III CZP 65/07, OSNC 2008, Nr 7–8, poz. 69]. W skład tego majątku mogą jednak wejść jedynie prawa i obowiązki związane z gospodarowaniem nieruchomością wspólną, a także własność nieruchomości nabytej za zgodą właścicieli (art. 22 ust. 3 pkt 6a WłLokU). Sąd Najwyższy w tej uchwale podkreślił, że majątek wspólnoty mieszkaniowej stanowi jej własny majątek. Nie zmienia tego przepis art. 12 ust. 2 WłLokU,

w myśl którego pożytki i inne przychody z nieruchomości wspólnej, w części przekraczającej wydatki związane z jej utrzymaniem, przypadają właścicielom lokali stosownie do wielkości ich udziałów.

Konstrukcja ta tworzy ogromne problemy związane ze skutkami podatkowymi czynności dotyczących nieruchomości wspólnej. Wspólnota gospodarująca nieruchomością wspólną (fragmentami budynku, gruntem i urządzeniami, np. placem, gablotami reklamowymi) uzyskuje dochody z własnego majątku, co podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych. Jednak w przypadku sprzedaży lokalu przez jego właściciela dochodzi także do zbycia udziału w nieruchomości wspólnej, tj. w majątku wspólnoty (wynika to z art. 3 ust. 1 zd. 1 WILoKU), co podlega podatkowi dochodowemu od osób fizycznych (organy podatkowe uznają nawet, że wartość tego udziału ma odrębną od lokalu wartość rynkową). Prowadzić to może do wniosku, że przedmiotem sprzedaży jest lokal oraz część majątku wspólnoty. Nie jest to jednak prawdą; właściciel lokalu ma uprawnienia i obowiązki związane z nieruchomością wspólną, jednak jej właścicielem jest wspólnota rozumiana jako odrębna jednostka organizacyjna posiadająca zdolność prawną i sądową. Wspólnota mieszkaniowa, dzięki tej prawnej odrębności, może wchodzić w relacje cywilnoprawne z właścicielami lokali i stać się z tego tytułu podatnikiem podatku VAT (może np. wynająć mu część nieruchomości wspólnej lub ustanowić na jego rzecz służebność ogródka przydomowego, przede wszystkim jednak dokonuje na rzecz właścicieli lokali odsprzedaży tzw. mediów). Odrębność majątku wspólnoty od majątku właścicieli lokali bywa także źródłem wątpliwości dotyczących rozliczeń remontów budynku i jego amortyzacji (o tym więcej w rozdz. 6).

**Wspólnota gruntowa** uregulowana jest ustawą z 29.6.1963 r. o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 703). Jest to szczególnie rodzaj współwłasności, zbliżony do współwłasności skodyfikowanej w KC, ale mającej inny charakter. Do wspólnoty gruntowej należą nieruchomości objęte decyzją administracyjną ustalającą taką przynależność. Wspólnotę gruntową tworzą osoby fizyczne i osoby prawne, w wysokości udziałów ustalonych przez rządowy organ administracji ogólnej, na gruntach objętych wykazem sporządzonym przez ten organ. Dla gruntów tych nie prowadzi się ksiąg wieczystych. Na podstawie przepisów ZagospWspGrU tworzy się spółkę do sprawowania zarządu nad wspólnotą. Spółka ta ma osobowość prawną i powołana zostaje w drodze uchwały powziętej większością głosów uprawnionych do udziału we wspólnotcie. Każdy uprawniony do udziału jest członkiem spółki.

## 2.2. Współwłasność rzeczy a współwłasność spadku

W myśl art. 922 § 1 KC prawa i obowiązki majątkowe zmarłego przechodzą z chwilą jego śmierci na jedną osobę lub kilka osób. Przepis ten ustanawia ogólną regułę dziedziczenia poprzez określenie spadkobiercy („jedna osoba lub kilka osób”), sposobu dziedziczenia (stosownie do przepisów Księgi czwartej KC)

oraz pojęcia „spadek” („ogół praw i obowiązków majątkowych”). Od chwili śmierci prawa i obowiązki, których podmiotem był zmarły, stają się wyodrębnioną masą majątkową, w której aż do dokonania działu spadku spadkobiercy uczestniczą na zasadach zbliżonych do współwłasności w częściach ułamkowych (art. 1035 KC). Nie można jednak stwierdzić, że **wspólny majątek spadkowy** jest tożsamy ze współwłasnością rzeczy w rozumieniu art. 195 KC. Jak podkreślono wyżej, przedmiotem współwłasności może być tylko jedna, oznaczona co do tożsamości, rzecz, a nie zbiór rzeczy, rzecz zbiorowa albo mienie. Jak zauważa *S. Rudnicki*: „Jeżeli mówimy o współwłasności majątku spadkowego, to jest to przenośnia – w rzeczywistości wspólność ta oznacza, że każda rzecz wchodząca w skład spadku jest przedmiotem współwłasności spadkobierców dopóty, dopóki nie zostanie przeprowadzony dział spadku” (*S. Rudnicki*, *Własność nieruchomości*, Lex/el. 2008). W innym miejscu ten sam autor zauważa, że: „W tych wszystkich wypadkach, w których przedmiotem wspólnego prawa jest określona masa majątkowa, mamy do czynienia ze wspólnością mienia (spadku, majątku wspólnego małżonków), do której przepisy o współwłasności mają zastosowanie w drodze analogii” (*S. Rudnicki*, w: *G. Bieniek, S. Rudnicki*, *Nieruchomości. Problematyka prawna*, Warszawa 2006, s. 821).

Wspólność majątku spadkowego wiąże się z odpowiedzialnością spadkobierców za długi zmarłego. Tego rodzaju wspólna odpowiedzialność za cudze długi nie wystąpi w przypadku współwłasności rzeczy. Zgodnie z art. 1034 § 1 i 2 KC spadkobiercy ponoszą solidarną odpowiedzialność za długi spadkowe – aż do działu spadku, a od chwili działu spadku – odpowiadają za te długi odpowiednio do wielkości udziałów. Udział w spadku określa się według ułamka przypadającego spadkobiercy w postanowieniu o stwierdzeniu nabycia spadku. Na zakres odpowiedzialności spadkobiercy w takim wypadku nie ma wpływu wartość rzeczywiście otrzymanej schedy spadkowej (zob. wyr. NSA z 23.11.2001 r., SA/Rz 329/00, Legalis).

Inaczej niż w przypadku współwłasności rzeczy kształtuje się możliwość rozporządzania udziałem w rzeczach należących do spadku. Spadkobierca może zbyć udział w przedmiocie należącym do spadku wyłącznie za zgodą pozostałych spadkobierców. W braku zgody któregośkolwiek z pozostałych spadkobierców rozporządzenie jest bezskuteczne o tyle, o ile naruszałoby uprawnienia przysługujące temu spadkobiercy na podstawie przepisów o dziale spadku (art. 1036 KC). Ponadto do wspólności majątku spadkowego nie ma zastosowania art. 197 KC, w myśl którego domniemywa się, że udziały współwłaścicieli są równe. W przypadku masy spadkowej udziały w niej ustala się według zasad określonych w Księdze czwartej KC. Jak podkreśla *E. Skowrońska-Bocian*: „Nie można mówić o współwłasności, gdyż ta forma prawna odnosi się jedynie do rzeczy. Tymczasem w skład spadku wchodzi także inne prawa niż rzeczowe, a ponadto obowiązki. Przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych zatem mogą być stosowane do współspadkobierców jedynie odpowiednio i tak



stanowi art. 1035 KC. Artykuł 1035 KC odsyła do odpowiedniego stosowania przepisów o współwłasności w częściach ułamkowych, z modyfikacjami wynikającymi z Tytułu VIII Księgi czwartej Kodeksu cywilnego, zarówno gdy chodzi o wspólność majątku spadkowego, jak i dział spadku. Oznacza to, że art. 196 i n. mają zastosowanie jedynie, gdy nie pozostają w sprzeczności ze swoistymi cechami wspólności spadku, a ponadto jeżeli nie istnieją odrębne uregulowania w prawie spadkowym” (*E. Skowrońska-Bocian*, Komentarz do Kodeksu cywilnego. Księga czwarta. Spadki, Lex/el. 2009).

Odróżnienie masy spadkowej rozumianej jako zbiór rzeczy, praw i obowiązków od współwłasności poszczególnych rzeczy jest niezwykle istotne przy określaniu zakresu zwolnienia od podatku od spadków i darowizn wynikającego z art. 4a PSpDarU. Z orzecznictwa w sprawach stosowania tego zwolnienia wynika bowiem wyraźnie, że sądy nie widzą różnicy między tymi pojęciami (więcej o tym zagadnieniu – zob. rozdz. 9 i orzecznictwo tam przywołane).

Nowelizacja PDOFizU dokonana w 2019 r. (ustawą z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – Dz.U. z 2018 r. poz. 2159) wyraźnie wskazuje, że ustawodawca także nie widzi różnicy między udziałem w spadku a udziałem w rzeczy. Zgodnie bowiem z art. 10 ust. 7 PDOFizU nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia nieruchomości (lokalu) odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze działu spadku – do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku. Udział w spadku jest wyrażany ułamkiem, a nie wartością, w związku z czym będzie bardzo trudno ustalić, czy nieruchomość nabyta w drodze działu spadku odpowiada wysokości udziału w nim, czy go przekracza. Gdyby nawet przyjąć, że ustawodawca miał na myśli nie wysokość udziału, a jego wartość, to czy na tę wartość mają wpływ długi spadkowe? Inaczej bowiem ustalimy wartość (wielkość) udziału w spadku, biorąc pod uwagę wyłącznie aktywa, a inaczej, gdy odejmiemy od nich wartość długów.

Na marginesie należy także zauważyć, że ustawodawca błędnie uznał, iż spadkobierca może zbyć w drodze działu spadku więcej, niż mu przysługuje. W przepisie bowiem wyraźnie mowa jest, że „nie stanowi odpłatnego zbycia nieruchomości (lokalu) odpłatne zbycie w drodze działu spadku – do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku”. *Ergo* zbycie ponad udział w spadku będzie u spadkobiercy stanowić przychód, co wydaje się niemożliwe do spełnienia.

### 2.3. Współwłasność rzeczy a wspólny majątek małżonków

Z chwilą zawarcia małżeństwa między małżonkami powstaje z mocy ustawy wspólność majątkowa (**wspólność ustawowa**), obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (**majątek wspólny**). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością

ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków (art. 31 § 1 KRO). Jest to wspólność łączna, bezudziałowa, której źródłem jest stosunek rodzinnoprawny. Małżonkowie mogą tę ustawową wspólność zmodyfikować: rozszerzyć, ograniczyć albo znieść. Może to nastąpić wskutek orzeczenia sądu lub z mocy prawa, np. wskutek ubezwłasnowolnienia jednego z małżonków (art. 52 § 1 i art. 53 § 1 KRO). W efekcie zniesienia (ustania) wspólności bezudziałowej do wspólnego majątku małżonków stosuje się odpowiednio przepisy o wspólności majątku spadkowego (art. 46 KRO). Podobnie jak w przypadku spadkobrania jest to wspólność określonej masy majątkowej, do której należą rzeczy ruchome, nieruchomości, prawa spółdzielcze oraz prawa majątkowe. Do wspólnego majątku stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych. Kodeks rodzinny i opiekuńczy określa, że przy zmianie systemu „bezudziałowego” na „udziałowy” przyjmuje się, że udziały w majątku małżonków są równe, chyba że zostanie ustalona inna proporcja tych udziałów (art. 43 § 1 i 2 KRO). Od chwili ustania wspólności ustawowej do majątku, który był nią objęty, stosuje się także art. 45 § 1 KRO, zgodnie z którym przy rozliczeniu:

- 1) każde z małżonków powinno zwrócić wydatki i nakłady poczynione z majątku wspólnego na jego majątek osobisty, z wyjątkiem wydatków i nakładów koniecznych na przedmioty majątkowe przynoszące dochód;
- 2) możliwe jest także żądanie zwrotu wydatków i nakładów, na rzecz tego małżonka, który poczynił je ze swojego majątku osobistego na majątek wspólny.

Z przytoczonych przepisów wynika, że zniesienie wspólności ustawowej majątku małżonków i towarzyszący temu system wzajemnych rozliczeń prowadzi do powstania wspólnego majątku „udziałowego”, do którego stosuje się przepisy o wspólności majątku spadkowego. Małżonkowie stają się współwłaścicielami rzeczy wchodzących w skład ich wspólnego majątku – ale z pewnymi ograniczeniami. Jedno z tych ograniczeń określa art. 1036 KC (do którego odsyła art. 46 KRO). Przepis ten uzależnia możliwość rozporządzenia udziałem we wspólnej rzeczy od zgody pozostałych współwłaścicieli (spadkobierców). W braku zgody rozporządzenie jest bezskuteczne o tyle, o ile naruszałoby uprawnienia przysługujące pozostałym spadkobiercom. Odpowiednie stosowanie tego przepisu do małżonków oznacza, że nie mogą oni korzystać ze swobody rozporządzania udziałem, jaką daje art. 198 KC, zgodnie z którym zgoda pozostałych współwłaścicieli nie jest potrzebna.

Wspólny majątek małżonków jest rodzinnoprawną odmianą współwłasności każdej rzeczy należącej do masy majątkowej. Jak zauważył SN w post. z 1.4.1998 r. (I CKU 121/97, MoP 2004, Nr 6, s. 277): „Między małżonkami po ustaniu wspólności ustawowej istnieje szczególny rodzaj wspólnoty, do której stosuje się – z pewnymi ograniczeniami – przepisy o współwłasności ułamkowej. Wspólnoty tej nie można jednak zakwalifikować jako współwłasności

uławkowej, gdyż posiada ona taki zespół cech, który nie mieści się w ramach tej współwłasności”. Pogląd wyrażony przez SN bywa jednak podważany w literaturze przedmiotu (zob. np. krytyczną głosę *W. Ślugiewiczza*, PS 2000, Nr 3, s. 92). Podnosi się głównie argument, że prawo polskie zna tylko dwa rodzaje współwłasności: współwłasność w częściach ułamkowych, do której stosuje się przepisy art. 197 i n. KC, oraz współwłasność łączną, którą regulują przepisy dotyczące stosunków, z których ona wynika. Jeżeli więc zostanie zniesiona współwłasność łączna, to musi ona zmienić się w ułamkową, nawet jeśli jest ona modyfikowana przez przepisy dotyczące spadku lub prawa rodzinnego. Warto jednak podkreślić, że jest to wówczas współwłasność każdej rzeczy wchodzącej w skład wspólnego majątku. Z tego też powodu podnosi się, że umowa majątkowa małżeńska nie jest umową przenoszącą własność poszczególnych rzeczy, a małżonkowie nie zbywają na swoją rzecz poszczególnych składników majątku (zob. wyr. NSA z 25.2.2014 r., II FSK 211/12, Legalis). W rozdziale poświęconym umowie sprzedaży zostały omówione skutki podatkowe takich zdarzeń, jak: zniesienie współwłasności, zbycie udziału, podział majątku małżonków i dział spadku. Z analizy orzecznictwa w sprawach podatkowych wynika, że są one oceniane zarówno pod względem przychodu (dochodu) ze zbycia rzeczy, jak i ustalenia daty nabycia poszczególnych rzeczy. Istotną modyfikacją jest wprowadzenie od 1.1.2019 r. (ustawą z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw – t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 2159) do art. 10 PODOFizU ust. 6, który łagodzi dotychczasową restrykcyjną wykładnię skutków podatkowych ustania wspólności majątkowej małżeńskiej wskutek rozwodu. Dotychczas uznawano bowiem, że zniesienie współwłasności ułamkowej, jaka powstaje wskutek rozwodu, oznacza zawsze nowe nabycie (i od nowa liczony okres 5-letni) przez tego małżonka, który otrzymał udział w nieruchomości ponad jego udział w majątku wspólnym. Nowo dodany przepis odnosi się do wspólności bezułamkowej i określa, że w przypadku odpłatnego zbycia po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, nabytych do majątku wspólnego małżonków lub wybudowanych w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej nieruchomości lub nabytych do majątku wspólnego małżonków praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a–c (praw spółdzielczych), 5-letni okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie do majątku wspólnego małżonków lub ich wybudowanie w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej.

Jak wspomniano wyżej, wspólny majątek małżonków może być wykorzystany przez jedno z nich do prowadzenia działalności gospodarczej jako towar lub jako środek trwały. Takie wykorzystanie składników wspólnego majątku powinno być poprzedzone wnikliwą analizą możliwych do wystąpienia skutków podatkowych. Zagadnienie to nie jest bowiem postrzegane jednolicie przez sądy, a przepisy podatkowe nie regulują wszystkich związanych z tym kwestii.

### 3. Rzeczy

**Definicja rzeczy** zawarta została w art. 45 KC. Rzeczami są wyłącznie przedmioty materialne, na tyle wyodrębnione, że mogą stanowić przedmiot obrotu. Do rzeczy doktryna zaliczyła także pieniądze nie w znaczeniu materialnym (choć pojedyncze banknoty są rzeczami), ale w znaczeniu wartości, jaką przyznało im państwo przez ustanowienie ich środkami płatniczymi. Rzeczy można podzielić w zależności od przyjętego kryterium na: ruchome i nieruchome, oznaczone co do tożsamości i co do gatunku, podzielne i niepodzielne. Dla stosowania przepisów prawa podatkowego podziały te są przydatne, bowiem prawo podatkowe odnosi się do nich, nie definiując tych pojęć.

W obrocie występują także zespoły majątkowe, na które składają się zarówno rzeczy, jak i prawa, np. przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa, gospodarstwo rolne, masa spadkowa. Zbycie takiego zespołu składników może zostać opodatkowane zarówno podatkiem dochodowym, jak i podatkiem VAT. Może także wystąpić podatek od czynności cywilnoprawnych albo podatek od spadków i darowizn. Omówienie tych zagadnień znajduje się w dalszych rozdziałach poświęconych poszczególnym umowom.

Przeciwieństwem rzeczy są prawa. Jednak, jak już zauważono wyżej, własność będąca prawem majątkowym jest postrzegana w prawie podatkowym przez pryzmat rzeczy i jest z nią utożsamiana. Udział we własności rzeczy został pierwotnie przez orzecznictwo zaliczony do praw majątkowych, do których stosuje się inne reguły niż do rzeczy (dotyczy to przede wszystkim opodatkowania sprzedaży). Pogląd ten stopniowo ewoluował i obecnie uznaje się, że sprzedaż udziału w rzeczy jest tożsama (podatkowo) ze sprzedażą rzeczy.

### 4. Rzeczy ruchome i nieruchomości

Kodeks cywilny nie definiuje **rzeczy ruchomej**. Najogólniej biorąc, są to rzeczy, które nie są nieruchomościami.

Definicję **nieruchomości** zawiera art. 46 § 1 KC. Zgodnie z nim nieruchomością to część powierzchni ziemskiej stanowiąca odrębny przedmiot własności (**nieruchomości gruntowe**), jak również budynki trwale z gruntem związane (**nieruchomości budynkowe**) lub część takich budynków (**nieruchomości lokalowe**), o ile na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Rzeczy ruchome złączone z nieruchomością w taki sposób, że stają się jej częścią składową tracą swój dotychczasowy „ruchomy” charakter. Wynika to pośrednio z art. 191 KC, zgodnie z którym własność nieruchomości rozciąga się na rzecz ruchomą, która została połączona z nieruchomością w taki sposób, że stała się jej częścią składową. Przepis ten nie dotyczy co prawda charakteru przyłączanej rzeczy, a jedynie reguluje kwestie jej własności, jednak może

być posiłkowo stosowany także do oceny, czy nadal jest to rzecz ruchoma. Dla rynku nieruchomości jest to kwestia dość istotna, z uwagi na specyficzne zasady opodatkowania, szczególnie podatkiem VAT. W praktyce dość często pojawiają się trudności w ocenie, czy rzeczy ruchome, np. chodnikowe płyty betonowe, położone bezpośrednio na gruncie należy oceniać jako rzecz ruchomą czy nieruchomą. W ocenie autorki, zespolenie płyt ze sobą i z gruntem w celu utworzenia chodnika, parkingu lub podjazdu oznacza, że mamy do czynienia z budowlą trwale związaną z gruntem (więcej o tym zagadnieniu – zob. rozdz. 7). Po odłączeniu od gruntu płyty przestają w ogóle być budowlą, tracą swój „budowlany” charakter, stając się rzeczami ruchomymi.

**Takie budowle mogą zostać podatkowo „przyłączone” do budynku i amortyzowane razem z nim jako jeden obiekt. Nie oznacza to jednak, że nie są odrębnym od budynku obiektem budowlanym i odrębnym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.**

## 5. Nieruchomość gruntowa

**Nieruchomość gruntowa** to część powierzchni ziemskiej, wyodrębniona granicami lub w inny, dostatecznie wyraźny sposób oddzielona od nieruchomości sąsiednich (art. 46 § 1 KC). Ścisłe geodezyjne oznaczenie granic na mapie jest warunkiem wpisu nieruchomości do księgi wieczystej. Zgodnie z regułą: „jedna księga wieczysta, jedna nieruchomość” każda nieruchomość, dla której jest ustanowiona księga, jest odrębnym, samoistnym przedmiotem obrotu. W przypadku istnienia dwu nieruchomości graniczących ze sobą i stanowiących jedną całość gospodarczą, gdy jedna z nich należy do majątku wspólnego małżonków, a druga do majątku osobistego jednego z nich – zawsze są one odrębnymi przedmiotami własności, ze wszystkimi tego konsekwencjami. Podobnie jest z przylegającymi do siebie działkami ewidencyjnymi, dla których są założone odrębne księgi wieczyste. Warto jednak w tym miejscu zwrócić uwagę na to, że dla potrzeb rozliczenia podatku VAT każda działka ewidencyjna wchodząca w skład nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą jest traktowana jak osobny przedmiot transakcji, w związku z czym zbycie każdej działki może zostać opodatkowane w odmienny sposób (ze zwolnieniem od podatku, z zastosowaniem stawek 8% i 23% VAT).

## 6. Części składowe gruntu

Jedną z podstawowych zasad prawa rzeczowego jest uregulowana w art. 48 KC reguła *superficies solo cedit*, zgodnie z którą budynki, ich części i inne urządzenia trwale związane z gruntem są częścią składową nieruchomości gruntowej i jako takie nie mogą być przedmiotem odrębnej własności (art. 47

§ 1 KC). **Częścią składową** rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Częścią składową gruntu są więc wszystkie budynki, urządzenia i rośliny trwale związane z gruntem, natomiast inne urządzenia, budynki i budowle niezwiązane trwale z gruntem (baraki, garaże blaszane, kioski) mogą stanowić własność innej osoby niż właściciel gruntu.

Jeżeli przepis szczególny (np. art. 235 KC) nie stanowi inaczej, to każdy budynek wzniesiony na gruncie należy do właściciela gruntu, nawet jeśli wybudował go ktoś inny. Wybudowanie budynku przez np. dzierżawcę rodzi roszczenie o zwrot poniesionych wydatków (nakładów). Nie można jednak uznać, że właścicielem budynku jest dzierżawca. Nie można także stwierdzić, że jest on właścicielem nakładów. Jednak dla prawa podatkowego dzierżawca jest podatkowym właścicielem środka trwałego, jakim jest budynek wybudowany na cudzym gruncie. Ma on w związku z tym prawo do zbycia tego budynku (środka trwałego). W podatku VAT stanowi to dostawę budynku (nawet jeśli nabywcą jest właściciel), a w podatku dochodowym – sprzedaż środka trwałego, tj. budynku na cudzym gruncie.

Podobnie jest w przypadku, gdy dzierżawca kupuje dzierżawiony grunt, na którym wybudował obiekt budowlany. W orzecznictwie przyjęto, że przedmiotem zbycia (nabycia przez dzierżawcę) jest wyłącznie grunt. Teza ta ma swoje źródło w przepisach:

- 1) o podatkach dochodowych, które pozwalają obiekty wybudowane na cudzym gruncie amortyzować jak własne;
- 2) o podatku VAT, które odnoszą się do faktycznego władania towarami „jak właściciel” (w tym wypadku dzierżawca włada wybudowanym przez siebie budynkiem).

Kwestie te zostaną szczegółowo omówione w dalszej części książki (podatkowe skutki rozliczenia nakładów omówione są w rozdz. 11 pkt 3.13; opodatkowanie podatkiem VAT sprzedaży zabudowanego gruntu – w rozdz. 7 pkt 3).

Z zasady *superficies solo cedit* wynika zakaz umownego wyodrębniania własności budynku od własności gruntu, jednak, jak to omówiono wyżej, zasada ta nie odnosi się do prawa podatkowego.

O **częściach składowych** mowa jest także w przepisach WłLokU. Definiuje się tam **lokal mieszkalny**, jako wydzieloną trwałymi ścianami w obrębie budynku izbę lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych (art. 2 ust. 2 zd. 1 WłLokU). Do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż (**pomieszczenia przynależne**) (art. 2 ust. 4 WłLokU). Na tle „przynależności” garażu do lokalu zapadło wiele wyroków SN oraz NSA,

które dotyczyły zastosowania odpowiedniej stawki podatku VAT (pełniejsze omówienie tych zagadnień znajduje się w rozdz. 7 pkt 3).

Kodeks cywilny za części składowe nieruchomości uważa także prawa związane z jej własnością.

Od części składowych należy odróżnić **przynależności**. Zgodnie z art. 51 § 1 KC przynależnościami są rzeczy ruchome potrzebne do korzystania z innej rzeczy (rzeczy głównej) zgodnie z jej przeznaczeniem, jeżeli pozostają z nią w faktycznym związku odpowiadającym temu celowi, np. klucze od budynku.

### 6.1. Urządzenia przesyłowe

Do 2.8.2008 r. obowiązywał przepis art. 49 KC, zgodnie z którym urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania wody, pary, gazu, prądu elektrycznego oraz inne urządzenia podobne nie należały do części składowych gruntu lub budynku, jeżeli wchodziły w skład przedsiębiorstwa lub zakładu (np. kanalizacja, wodociągowa sieć miejska). W dniu 3.8.2008 r. przepis ten został znowelizowany ustawą z 30.5.2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 116, poz. 731). Z obecnego brzmienia art. 49 § 1 KC wynika, że urządzenia służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne nie należą do części składowych nieruchomości, jeżeli wchodzi w skład przedsiębiorstwa. Przepis ten nie rozstrzyga jednak kwestii własności. Z treści art. 49 § 2 KC wynika bowiem, że osoba, która poniosła koszty budowy tych urządzeń i jest ich właścicielem, może żądać, aby przedsiębiorca, który przyłączył urządzenia do swojej sieci, nabył ich własność za odpowiednim wynagrodzeniem, chyba że w umowie strony postanowiły inaczej. Z żądaniem przeniesienia własności tych urządzeń może wystąpić także przedsiębiorca. Oznacza to, że samo przyłączenie do sieci (do przedsiębiorstwa) nie wiąże się automatycznie z przejściem własności. Jedynym skutkiem jest to, że po przyłączeniu urządzenia przestają być częścią składową gruntu. Rozstrzygnięcie, kto jest właścicielem tych urządzeń, ma znaczenie dla rozliczenia podatku od nieruchomości; wskaże także, kto ma prawo dokonywać amortyzacji urządzeń. Z punktu widzenia obciążeń podatkowych istotne znaczenie mają także rozliczenia między stronami:

- 1) dotyczące korzystania z urządzeń albo z gruntu, w tym wypłaty odszkodowania lub zadośćuczynienia (opodatkowanie podatkiem dochodowym otrzymanego czynszu, opodatkowanie podatkiem VAT usługi polegającej na korzystaniu z gruntu, zwolnienie od podatku dochodowego otrzymanego odszkodowania);
- 2) z tytułu sprzedaży lub darowizny gruntu lub urządzeń (opodatkowanie podatkiem dochodowym, VAT lub podatkiem od czynności cywilnoprawnych);
- 3) związane z budową tych urządzeń (zaliczenie wydatków do kosztów uzyskania przychodów, przychody z otrzymania tych urządzeń nieodpłatnie, prawo do rozliczenia podatku naliczonego).

Kwestie te zostały omówione w rozdziałach poświęconych umowie sprzedaży i umowie najmu (zob. rozdz. 7 i 11).

## 7. Pożytki z rzeczy

Właściciel ma prawo pobierać pożytki z rzeczy. Prawo cywilne posługuje się pojęciem pożytków rzeczy naturalnych i cywilnych. Zgodnie z art. 53 KC pożytkami naturalnymi rzeczy są jej plody i inne odłączone od niej części składowe, o ile według zasad prawidłowej gospodarki stanowią normalny dochód z rzeczy, a pożytkami cywilnymi rzeczy są dochody, które rzecz przynosi na podstawie stosunku prawnego.

**Pożytkami naturalnymi** rzeczy są jej plody (np. owoce, przychówek zwierząt hodowlanych), jak również inne odłączne od rzeczy części składowe (np. piasek pobrany z nieruchomości). Pobieranie pożytków naturalnych na ogół nie zmniejsza wartości rzeczy. Jeżeli jednak tak się stanie (np. pobranie zbyt dużej ilości piasku zmniejsza wartość nieruchomości), stanowi to stratę poniesioną przez poszkodowanego.

Do **pożytków cywilnych** należy zaliczyć np. czynsz z najmu lub dzierżawy, odsetki od środków zdeponowanych na rachunku bankowym. Zdarzenia albo działania, które stają się źródłem pożytków cywilnych podlegają opodatkowaniu. Przychody z najmu lub dzierżawy są opodatkowane podatkiem dochodowym. W sprawie formy opodatkowania przychodu z najmu lokali wielokrotnie wypowiedziały się sądy administracyjne. Niestety nie dopracowano się jednolitego stanowiska w tej sprawie. Spory dotyczą bowiem zaliczenia pożytków do jednego z dwóch źródeł przychodów wymienionych w art. 10 PODOFizU: przychodów z najmu (dzierżawy) albo przychodów z działalności gospodarczej. Zasady opodatkowania przychodów i obrotów z najmu zostały bardzo szczegółowo omówione w rozdz. 11.

Uprawnionemu do pobierania pożytków przypadają pożytki naturalne, które zostały odłączone od rzeczy w czasie trwania jego uprawnienia, a pożytki cywilne – w stosunku do czasu trwania tego uprawnienia. Jeżeli uprawniony do pobierania pożytków poczynił nakłady w celu uzyskania pożytków, które przypadły innej osobie, należy mu się od niej wynagrodzenie za te nakłady. Wynagrodzenie nie może być większe niż wartość pożytków. Rozliczenia z tytułu poniesionych nakładów należą do zagadnień budzących spory z organami podatkowymi. Kwestie te zostaną omówione w rozdziale poświęconym umowie najmu (zob. rozdz. 11), ale już w tym miejscu warto zwrócić uwagę, że w rozstrzygnięciach sądowych dominuje pogląd, iż otrzymanie wynagrodzenia za poniesione nakłady jest *de facto* wynagrodzeniem za wyświadczone przez najemcę (dzierżawcę) usługi na rzecz właściciela. Trudno jednak znaleźć uzasadnienie dla tej koncepcji, zastępuje je powszechne przekonanie o słuszności tej tezy.



[Przejdź do księgarni →](#)



[ksiegarnia.beck.pl](https://ksiegarnia.beck.pl)