

MAŁGORZATA PYZIAK-SZAFNICKA, WŁODZIMIERZ NYKIEL

## CYWILNOPRAWNA I PODATKOWOPRAWNA POZYCJA SĄDOWEGO ZARZĄDCY NIERUCHOMOŚCI

Odzyskiwanie przez prywatnych właścicieli zarządu nieruchomościami budynkowymi, które przez wiele lat były przedmiotem publicznej gospodarki, już od kilku lat jest codziennością. Praktyka wykazuje, że wiąże się z tym szereg problemów natury prawnej. Są one tym poważniejsze, że w większości przypadków chodzi o nieruchomości, co do których istnieje współwłasność. Rozwiązanie problemów prawnych jest istotne przede wszystkim z punktu widzenia właścicieli nieruchomości, ale także powinno usprawnić i ujednoczyć reguły postępowania stosowane w praktyce przez zarządców. Niniejszy artykuł zawiera ocenę i interpretację rozwiązań prawnych odnoszących się do zarządcy sądowego dla nieruchomości budynkowej stanowiącej przedmiot współwłasności.

Punktem wyjścia musi być określenie – na podstawie przepisów kodeksu cywilnego i kodeksu postępowania cywilnego – cywilnoprawnej pozycji zarządcy nieruchomości. Od razu trzeba zaznaczyć, że regulacja ustawowa jest niezwykle skąpa. Ustalenia natury cywilnoprawnej posłużą za podstawę prezentacji unormowań prawa podatkowego.

I. Do podstawowych wiadomości z zakresu prawa rzeczowego należy stwierdzenie, że elementami konstytutywnymi dla istnienia stosunku współwłasności jest jedność przedmiotu, wielość podmiotów i niepodzielność wspólnego prawa. Przy współwłasności w częściach ułamkowych, regulowanej w art. 195-221 k.c., udziały współwłaścicieli oznaczone są ułamkowo. Są to jednak tzw. udziały idealne, którym w naturze nie odpowiadają wydzielone części rzeczy. Inaczej wygląda sytuacja, gdy współwłaściciele przeprowadzą tzw. podział *quoad usum*, czyli podział rzeczy do korzystania, który nie oznacza zniesienia współwłasności, a tylko fizyczne wydzielenie części rzeczy poszczególnym współwłaścicielom do wyłącznego użytku<sup>1</sup>. Pozwala to zmniejszyć nieco ciężar wspólnego zarządu całą rzeczą. Choć podział taki w przypadku nieruchomości budynkowych jest na ogół możliwy do przeprowadzenia, w praktyce występuje w przypadku małych budynków, przeznaczonych do osobistego korzystania przez współwłaścicieli<sup>2</sup>. W kamienicach, w których lokale są wynajmowane, współwłaścicielom chodzi raczej o zorganizowanie wspólnego zarządu. Kodeks

---

<sup>1</sup> Możliwość przeprowadzenia tego podziału odrzuca się w przypadku, gdy korzystanie i zarządzanie przedmiotem współwłasności wymaga współdziałania stron; chodzi zwłaszcza o współwłasność przedsiębiorstwa i gospodarstwa rolnego; por. Z. K. Nowakowski, w: *System prawa cywilnego*, t. II. *Własność i inne prawa rzeczowe*, Ossolineum 1977, s. 419; E. Gniewek, w: *System prawa prywatnego*, t. III. *Prawo rzeczowe*, C. H. Beck, 2003, s. 451.

<sup>2</sup> Z. K. Nowakowski, op. cit., s. 418, jako przykład podziału podaje wydzielenie mieszkań dla współwłaścicieli domu.

cywilny wprowadza rozróżnienie zarządu umownego, ustawowego i sądowego, zwanego też przymusowym. Rzecz jasna, zarząd umowny ma pierwszeństwo przed pozostałymi formami; wola współwłaścicieli jest decydująca. Zgodnie z art. 221 k.c., umowne określenie zarządu co do zasady wiąże także nabywcę udziału we współwłasności. W braku inwencji stron, wchodzi w grę zarząd ustawowy, którego zasady uregulowane są w art. 199-202 k.c. oraz art. 209 k.c.<sup>3</sup> W największym uproszczeniu, do czynności zwykłego zarządu wymagana jest zgoda większości (liczonej według udziałów), do przekraczających zwykły zarząd – ich jednomyślność. Dopiero „jeśli nie można uzyskać zgody większości współwłaścicieli w istotnych sprawach dotyczących zwykłego zarządu albo jeżeli większość współwłaścicieli narusza zasady prawidłowego zarządu lub krzywdzi mniejszość”, zgodnie z art. 203 k.c., każdy ze współwłaścicieli może wystąpić do sądu o wyznaczenie zarządcy. Postanowienie art. 203 zawiera jedynie w Kodeksie cywilnym unormowanie dotyczące zarządu przymusowego. Pozostałe przepisy odnoszące się do tej instytucji, mimo ich materialno-prawnego charakteru, zawarte są w Kodeksie postępowania cywilnego. Są to art. 611-616 k.p.c. oraz – stosowane odpowiednio – przepisy o zarządzie w toku egzekucji sądowej, tj. art. 931-941 k.p.c.

Gdy chodzi o procedurę powoływania zarządcy, trzeba zwrócić uwagę, że sąd dysponuje swobodą wyboru zarządcy; nie jest zobligowany do powierzenia tej funkcji osobie profesjonalnie zajmującej się zarządaniem nieruchomościami i posiadającej licencję, o której mowa w art. 184 ustawy o gospodarce nieruchomościami<sup>4</sup>. Tezę tę wspiera kilka argumentów. Przede wszystkim, jak podkreślają komentatorzy ustawy o gospodarce nieruchomościami, pojęcia „zarząd” i „zarządca” są wieloznaczne; z faktu uregulowania w ustawie zawodu zarządcy nie wynika, że zarząd nieruchomościami może być wykonywany wyłącznie przez profesjonalistów. Jako przykład podaje się zarząd majątkiem poddanym egzekucji: sąd decyduje o powierzeniu zarządu dłużnikowi, „jak i każdej innej osobie”<sup>5</sup>. W komentarzach do art. 931 § 1 k.p.c. podkreśla się, że zasadą jest pozostawienie majątku poddanego egzekucji w zarządzie dłużnika<sup>6</sup>. Dopiero nieprawidłowe wykonywanie przez niego obowiązków sprawia, że można – jak stanowi art. 931 § 2 k.p.c. – „ustanowić innego zarządcę”. Stosując te rozwiązania odpowiednio do zarządu przymusowego nieruchomością, należy stwierdzić, że sąd może powierzyć zarząd zarówno jednemu ze współwłaścicieli, jak i osobie trzeciej<sup>7</sup>. Procesualiści, respektując milczenie ustawodawcy, nie wspominają nawet o wymaganiu, by zarządca był profesjonalistą. Ich stanowisko wydaje się uzasadnione, tym bardziej że w art. 848 § 1 k.p.c., dotyczącym osza-

<sup>3</sup> Zdaniem E. Gniewka, *Kodeks cywilny, Księga druga – Własność i inne prawa rzeczowe*, Zakamycze, Kraków 2001, s. 421, regulowane w art. 209 k.c. tzw. czynności zachowawcze, służące zachowaniu wspólnego prawa, których może dokonywać każdy ze współwłaścicieli samodzielnie, nie są czynnościami zarządu.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz. U. Nr 261, poz. 2603 ze zm.).

<sup>5</sup> Tak J. Szachulowicz, M. Krassowska, A. Łukaszewska, *Gospodarka nieruchomościami. Komentarz*, LexisNexis 2003, s. 455; o różnych postaciach zarządu zob. też: G. Bieniek, S. Kalus, Z. Marmaj, E. Mzyk, *Ustawa o gospodarce nieruchomościami*, LexisNexis 2005, s. 530, 531.

<sup>6</sup> Por. Z. Świeboda, *Komentarz do kodeksu postępowania cywilnego. Część druga*, LexisNexis 2004, s. 315.

<sup>7</sup> J. Gudowski, w: *Komentarz do kodeksu postępowania cywilnego. Część pierwsza*, t. 2, LexisNexis 2002, s. 230, wprost pisze, że odnosząc przepisy o zarządzie przy egzekucji do zarządu rzeczą wspólną pojęcia „dłużnik” i „wierzyciel” trzeba zastąpić pojęciem „współwłaściciel”; por. też J. Pietrzykowski, w: *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, C. H. Beck, t. II, 1997, s. 390.

cowania nieruchomości, ustawodawca przewidział powierzenie tej czynności „biegłym [...] uprawnionym na podstawie odrębnych przepisów”. W ten sposób odesłał do ustawy o gospodarce nieruchomościami, która reguluje zawód rzeczoznawcy majątkowego. W przepisach dotyczących zarządu brak takiego odesłania, co oznacza, że sąd w tym zakresie nie jest związany. W praktyce jednak, mimo braku formalnego obowiązku, sądy zwykle powierzają zarząd osobom trudniącym się nim zawodowo. Gwarantuje to bowiem pewien poziom profesjonalizmu i – ze względu na obowiązkowe ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej zarządców – zapewnia naprawienie ewentualnych szkód. Należy wspomnieć o wynikającym z art. 611 k.p.c. obowiązku ujawnienia zarządu w księdze wieczystej nieruchomości lub w zbiorze dokumentów; wniosek w tej sprawie powinien być zgłoszony do sądu wieczystoksięgowego przez samego zarządcę. Ujawnienie w księdze wieczystej niewątpliwie wzmacnia jego pozycję i zwiększa bezpieczeństwo prawne.

Pierwsza, wymagająca rozwiązania kwestia merytoryczna, to ustalenie pozycji zarządcy sądowego w obrocie. Powołane przepisy nie określają w sposób jednoznaczny, kim jest zarządca ustanowiony przez sąd: czy jest on przedstawicielem współwłaścicieli, czy też wchodzi w grę inna konstrukcja prawna zastępstwa. Doktryna i orzecznictwo odrzucają pierwszą możliwość, tj. nie uznają, by zarządca działał w imieniu współwłaścicieli; nie jest więc ich zastępcą bezpośrednim – ani pełnomocnikiem, ani przedstawicielem ustawowym. Zestawiając zaprezentowane w literaturze prawa cywilnego poglądy, trzeba stwierdzić, że zdecydowanie dominuje stanowisko, zgodnie z którym „zarządca sądowy nie może być traktowany jako przedstawiciel współwłaścicieli, gdyż działa w imieniu własnym na podstawie umocowania sądowego”<sup>8</sup>. Zarządca sądowy, powołany w oparciu o art. 203 k.c. i art. 611 k.p.c., jest zastępcą pośrednim<sup>9</sup>. Oznacza to, że dokonuje on czynności prawnych we własnym imieniu, a ich skutki powstają w jego sferze prawnej. Podstawowy argument przemawiający za takim ujęciem wynika z treści art. 935 § 1 k.p.c., który stanowi wprost, że „w sprawach wynikających z zarządu nieruchomością zarządca może pozywać i być pozywany”. Tak więc zarządca, ustanowiony i nadzorowany przez sąd, wobec osób trzecich (czyli na zewnątrz) działa we własnym imieniu. Nie należy jednak przez to rozumieć, że zarządca uzyskuje całkowicie samodzielną pozycję. Ze względu na łączący go ze współwłaścicielami stosunek wewnętrzny, którego podstawą są przepisy ustawy, a źródłem – postanowienie sądu, zarządca jest zobowiązany do przeniesienia na współwłaścicieli praw i obowiązków, które nabył wykonując zarząd. Nie ulega też wątpliwości, że zarządca ponosi odpowiedzialność odszkodowawczą wobec współwłaścicieli<sup>10</sup>. Wynika to wprost z art. 938 § 1 k.p.c., który stanowi, że

<sup>8</sup> A. Cisek, w: *Kodeks cywilny*, t. I. *Komentarz*, C. H. Beck 2004, s. 519; także E. Gniewek, op. cit., s. 383; E. Skowrońska-Bocian, *Kodeks cywilny*, t. I. *Komentarz*, C. H. Beck 2002, s. 443. Niejednoznaczne stanowisko prezentuje S. Rudnicki, *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga druga – Własność i inne prawa rzeczowe*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1996, s. 201. Autor pisze tylko, że „ustanowienie zarządu sądowego oznacza odsunięcie współwłaścicieli od zarządu, bowiem zarząd sprawuje zarządca sądowy”.

<sup>9</sup> Por. J. Ignatowicz, w: *Kodeks cywilny*, t. I – *Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1972, s. 519; wyrażnie: A. Barańska, w: *Kodeks postępowania cywilnego*, t. II. *Komentarz*, C. H. Beck 1997, s. 1014.

<sup>10</sup> Tak SN w orzeczeniu z 26 kwietnia 1966 r., I CR 712/63, OSN 1966, nr 12, poz. 221. Stanowisko to akceptowane jest przez przedstawicieli doktryny, por. np. E. Skowrońska-Bocian, op. cit., s. 443.

„zarządca odpowiada za szkodę wyrządzoną na skutek nienależytego wykonywania obowiązków”. Urzeczywistnieniu tej odpowiedzialności służą przepisy regulujące obowiązek zarządcy zdawania sądowi sprawozdań z czynności zarządu oraz udokumentowanych sprawozdań rachunkowych (art. 937 § 1 k.p.c.). Sąd powinien określić terminy ich składania; muszą być przewidziane przynajmniej raz w roku oraz po ukończeniu zarządu. Zaniechanie przez zarządcę obowiązku sprawozdawczego obwarowane jest sankcją grzywny (art. 938 § 2 k.p.c.). Treść art. 937 k.p.c., a także powołanego niżej art. 613 k.p.c. dotyczącego wypłacania współwłaścicielom nadwyżek dochodów nad wydatkami, wskazują na znaczącą rolę sądu, który w postanowieniu ustanawiającym zarząd precyzuje istotne elementy stosunku wewnętrznego, istniejącego między zarządcą a współwłaścicielami.

Drugim problemem związanym z zarządem sądowym jest określenie zakresu uprawnień zarządcy i wpływu, jaki jego powołanie wywiera na sytuację współwłaścicieli. Powszechne jest przekonanie, że zarządca sądowy powoływany jest przede wszystkim do sprawowania zwykłego zarządu nieruchomością. Czynności, które mieszczą się w tym zakresie, może dokonywać samodzielnie, tj. bez zgody współwłaścicieli czy zezwolenia sądu<sup>11</sup>. Stanowisko to znajduje oparcie w treści art. 935 § 1 k.p.c., który wręcz zobowiązuje zarządcę do wykonywania czynności potrzebnych do prowadzenia prawidłowej gospodarki, co – ogólnie ujmując – odpowiada zakresowi zwykłego zarządu. Ustawodawca precyzuje w dalszym ciągu przepisu, że zarządca „ma prawo pobierać zamiast dłużnika [odpowiednio – współwłaściciela – przyp. aut.] wszelkie pożytki z nieruchomości, spieniężać je w granicach zwykłego zarządu oraz prowadzić sprawę, które przy wykonywaniu takiego zarządu okażą się potrzebne”. Jeśli cytowany przepis odnieść do praktyki zarządu budynkiem, trzeba powiedzieć, że zarządca we własnym imieniu, bez pytania o zgodę współwłaścicieli, może zawierać umowy z dostawcami energii, wody, odbiorcami odpadów itd. Są to bowiem klasyczne przykłady czynności mieszczących się w granicach zwykłego zarządu nieruchomością. Jak wynika z art. 935 § 2 k.p.c., zarządca może nawet zaciągać w tym celu zobowiązania, gdyż – niewątpliwie – zawieranie wskazanych umów jest gospodarczo uzasadnione. Warunek dopuszczalności zaciągania zobowiązań przez zarządcę, to możliwość ich pokrycia z dochodów z nieruchomości. Według sformułowania zawartego w art. 613 § 1 k.p.c., nadwyżkę dochodów po pokryciu wydatków wypłaca się współwłaścicielom w terminach określonych przez sąd; sąd może zdecydować o wydawaniu tej nadwyżki przez zarządcę w naturze.

Zgodnie z art. 935 § 3 k.p.c., zarządca uprawniony jest też do dokonywania czynności przekraczających zwykły zarząd, jednak w tym przypadku wymagana jest zgoda stron, a w razie jej braku – zezwolenie sądu. Wyraźne ograniczenie to zostało przewidziane dla wydzierżawienia nieruchomości (art. 936 k.p.c. *in fine*).

W praktyce, stosowanie tych prostych – zdawałoby się – reguł może budzić wątpliwości, które powstają głównie ze względu na brak jasnych kryteriów różniczenia czynności zwykłego zarządu i działań przekraczających te granice. Problem powstaje już przy kwalifikowaniu aktywności polegającej na zawiera-

<sup>11</sup> Por. np. E. Gniewek, op. cit., s. 448.

niu umów dotyczących korzystania z lokali. Ustawodawca przewidział tylko, że zarząd nie ma wpływu na umowy najmu lub dzierżawy obowiązujące w chwili jego ustanowienia; zarządca ma jednak prawo je wypowiedzieć (art. 936 zd. 1 i 2 k.p.c.). W ustawie nie znajdujemy natomiast odpowiedzi na pytanie, kto ma zawierać nowe umowy najmu lub dzierżawy. Na pewno nie wchodzi w grę ich zawieranie przez pojedynczych współwłaścicieli. Ocena, czy zarządca może zawierać umowy najmu samodzielnie, czy potrzebna jest zgoda współwłaścicieli, zależy od kwalifikacji tych umów jako czynności zwykłego zarządu (wtedy zarządca zawiera je samodzielnie) albo przekraczających zwykły zarząd (wtedy wymagana jest zgoda współwłaścicieli). W literaturze na ogół nikt nie wypowiada się wprost na ten temat. Tylko J. Ignatowicz, w komentarzu do Kodeksu cywilnego z 1972 r., napisał: „Jeżeli chodzi o nieruchomości miejskie, to do czynności zwykłego zarządu należy przede wszystkim zaliczyć zawieranie umów najmu lokali w domu czynszowych, wykonywanie tych umów, pobieranie czynszu”<sup>12</sup>. Choć wypowiedź ta pochodzi sprzed wielu lat, wydaje się, że zdecydowanie zachowała swą aktualność. Liberalizacja gospodarki lokalowej i powstanie rynku mieszkaniowego wzmocniły tezę J. Ignatowicza, iż zawieranie umów najmu należy do zwykłego zarządu nieruchomością budynkową. W rezultacie należy uznać, że zarządca zawiera te umowy samodzielnie. Rzecz jasna, jak wynika z samej konstrukcji zastępstwa pośredniego, on jest stroną tychże umów.

Konieczne jest podkreślenie, że uprawnienia przyznane zarządcy przez ustawę wiążą się z ograniczeniem korzystania z rzeczy przez współwłaścicieli. Wynika to wyraźnie z art. 612 § 2 k.p.c., zgodnie z którym, od chwili ustanowienia zarządcy współwłaściciele mogą używać rzeczy tylko o tyle, o ile nie przeszkadza to w wykonywaniu zarządu.

**II. Problemy wiążące się z ustaleniem pozycji cywilnoprawnej sądowego zarządcy nieruchomości mają swoje następstwa w zakresie jego sytuacji podatkowoprawnej.** Trudności z określeniem tej ostatniej ilustrują rozbieżne stanowiska prezentowane ostatnio przez organy podatkowe, które udzielały informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego. Różnice dotyczą między innymi podstawowej kwestii, a mianowicie, czy ustanowiony przez sąd zarządca nieruchomości jest podatnikiem podatku od towarów i usług.

Jak wiadomo, w myśl nowej ustawy o podatku od towarów i usług<sup>13</sup> podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel lub rezultat tej działalności (art. 15 ust. 1).

Działalność gospodarczą, według tej ustawy, to wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje także czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych (art. 15 ust. 2).

<sup>12</sup> J. Ignatowicz, w: *Kodeks cywilny*, t. I – *Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa 1972, s. 515.

<sup>13</sup> Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

Skoro, jak wyżej wskazano, zarządca sądowy nie jest przedstawicielem współwłaścicieli, gdyż działa w imieniu własnym, oznacza to, że dokonuje on dostawy towarów i świadczy usługi, czyli jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Takie stanowisko odpowiada nie tylko dokonany wyżej ustaleniom odnoszącym się do cywilnoprawnej pozycji sądowego zarządcy nieruchomości, ale także relacjom ekonomicznym występującym między zarządcą i współwłaścicielami oraz między zarządcą a innymi podmiotami.

Jak wyżej wskazano, w praktyce sądy zwykle powierzają zarząd osobom trudniącym się nim zawodowo. W myśl ustawy o gospodarce nieruchomościami, zarządcą nieruchomości jest osoba fizyczna, posiadająca licencję zawodową nadaną w trybie tej ustawy. Jednakże działalność w zakresie zarządzania nieruchomościami może być także prowadzona przez przedsiębiorców, jeżeli czynności z tego zakresu będą wykonywane przez zarządców nieruchomości. W takiej sytuacji podatnikiem podatku od towarów i usług będzie ów przedsiębiorca (osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej).

Pod rządami uprzednio obowiązującej ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym – wobec trudności w stosowaniu przepisów – Ministerstwo Finansów wyjaśniało położenie współwłaścicieli zarówno wówczas, gdy ustanowiony był zarządca, jak i w innych sytuacjach. W swoich pismach Ministerstwo Finansów stało na stanowisku, że co do zasady, podatnikami są poszczególni współwłaściciele nieruchomości. Przykładowo w piśmie z 4 kwietnia 1996 r.<sup>14</sup> uznano, że: „Jeżeli współwłaścicielami nieruchomości są osoby fizyczne, dla celów podatku od towarów i usług traktuje się ich w taki sam sposób jak inne osoby fizyczne podatników tego podatku. Wynika to z postanowień Działu IV ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.), w którym mówi się, iż współwłasność stanowi odmianę własności i wyraża się w tym, że własność określonej rzeczy ruchomej lub nieruchomości przysługuje co najmniej dwóm podmiotom. Oznacza to, że każdego ze współwłaścicieli należy traktować jako odrębnego podatnika podatku od towarów i usług”. Podobne stanowisko Ministerstwo Finansów zajmowało jeszcze w kilku innych pismach<sup>15</sup>, przy czym należy podkreślić, że dotyczyło to sytuacji, w których występowało kilku współwłaścicieli nieruchomości będących osobami fizycznymi, ale nie było jednego podmiotu, który sprawowałby zarząd nieruchomością. W takim przypadku każdy ze współwłaścicieli uważany był za podatnika podatku od towarów i usług. Natomiast inaczej wyglądała sytuacja, gdy powołany został podmiot, który sprawował zarząd nieruchomością wspólną. Mianowicie w jednym z pism cytowanych wyżej<sup>16</sup> wskazano, że wspólnoty mieszkaniowe tworzone na podstawie przepisu art. 6 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. Nr 85, poz. 388), będące jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, mogą być traktowane na gruncie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług jako samodzielni podatnicy tego podatku.

<sup>14</sup> PP3-8218/236/96.

<sup>15</sup> Np. z 11 sierpnia 1995 r., PP3-8218-796/95/MR.

<sup>16</sup> Pismo z 4 kwietnia 1996 r. PP3-8218/236/96.

Do sytuacji, w której zarząd sprawuje wyznaczony przez sąd zarządca, Ministerstwo Finansów także się odniosło. W piśmie z 6 grudnia 1994 r.<sup>17</sup> Ministerstwo uznało, że podatnikiem podatku od towarów i usług w takiej sytuacji jest zarządca nieruchomości. „Zarządca obowiązany jest wykonywać czynności potrzebne do prawidłowej gospodarki. Jest uprawniony do pobierania, zamiast współwłaścicieli, wszelkich pożytków z nieruchomości, spieniężania ich w granicach zwykłego zarządu oraz do prowadzenia spraw, które przy wykonywaniu zarządu okażą się potrzebne. Zarządca nie jest przedstawicielem współwłaścicieli czy użytkownika, lecz działa w imieniu własnym [...] do kategorii spraw związanych z zarządem należy również regulowanie zobowiązań wobec Skarbu Państwa. Ponieważ zarządca działa w imieniu własnym, to zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.) zarządca jest podatnikiem podatku od towarów i usług. W związku z powyższym zarządca jest uprawniony przy sprawach związanych ze sprawowanym zarządem, do otrzymywania i wystawiania faktur VAT, jak również obowiązany jest do posługiwania się przy załatwianiu tych spraw własnym numerem identyfikacji podatkowej”.

Poglądy te, formułowane pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów, trafnie określają sytuację podatkowoprawną współwłaścicieli oraz zarządcy sądowego i zdają się zachowywać aktualność także pod rządami obecnie obowiązującej ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Reasumując przeprowadzone wyżej rozważania, wskazać należy, że – co do zasady – współwłaściciele nieruchomości będą podatnikami podatku od towarów i usług. Nie dotyczy to jednak sytuacji, gdy powołany zostanie jakiś podmiot (np. ustanowiony przez sąd zarządca), który we własnym imieniu zarządzał będzie nieruchomością.

Sam zarządca nieruchomości lub przedsiębiorca prowadzący działalność w zakresie zarządzania nieruchomościami jest uprawniony do otrzymywania (np. od zakładu energetycznego) i wystawiania (np. najemcom) faktur VAT. W związku z pytaniami, jakie są na tym tle formułowane w praktyce, podkreślić trzeba, że obowiązany jest on posługiwać się własnym numerem identyfikacji podatkowej. Oczywiście nie ma możliwości uzyskania odrębnego numeru NIP na potrzeby realizacji transakcji związanych z zarządem. Dodatkowo należy zauważyć, że nie ma także możliwości prowadzenia odrębnej ewidencji na potrzeby podatku od towarów i usług związanego z wykonywanym zarządem.

W myśl art. 10 ust 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>18</sup> (dalej: u.p.d.f.), źródłem przychodów jest między innymi najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze. W związku z tym przyjąć należy, że podatnikami tego podatku będą współwłaściciele osiągający przychody z tytułu najmu. Przychody osiągnięte z tytułu najmu będą opodatkowane odrębnie dla każdego ze współwłaścicieli. Przychody te winny kształtować się proporcjonalnie do posiadanych udziałów w nieruchomości. Podatnikiem w takiej sytuacji nie będzie zarządca. Natomiast będzie on

<sup>17</sup> PP3-8218-1894/94/MR.

<sup>18</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; tekst jedn.: Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176 ze zm.

podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych albo od osób prawnych, co do zasady, z tytułu wynagrodzenia, jakie otrzymywać będzie w związku z wykonywaniem czynności związanych z zarządaniem.

Na marginesie wyżej poczynionych uwag wskazać należy, że – w myśl art. 185 ust 5 ustawy o gospodarce nieruchomościami<sup>19</sup> (zarząd umowny) – zarządca nieruchomości lub przedsiębiorca prowadzący działalność w zakresie zarządzania nieruchomościami, nie może czerpać korzyści z zarządzania nieruchomością oprócz pobierania wynagrodzenia, chyba że umowa o zarządzanie stanowi inaczej.

W tym miejscu może powstać pytanie dotyczące sposobu dokonywania rozliczeń między zarządcą a współwłaścicielami. Wydaje się, że może to wyglądać w następujący sposób. Zarządca pobiera czynsz najmu należny współwłaścicielom. Z owego czynszu pokrywa wydatki związane z eksploatacją nieruchomości i potrąca przyznane mu postanowieniem sądu wynagrodzenie. Pozostałe środki stanowiące nadwyżkę to przychód, a w zasadzie dochód przypadający i wypłacany poszczególnym współwłaścicielom, ustalany proporcjonalnie do ich udziałów we współwłasności.

Na tym tle rodzi się pytanie o kwalifikację podatkową pobieranego przez zarządcę czynszu. Wydaje się, że ze względu na charakter działania zarządcy (działa on we własnym imieniu, wystawia faktury), kwoty pobieranego od najemców czynszu winny być traktowane jako jego przychód. Z drugiej jednak strony, ze względu na relacje między zarządcą a współwłaścicielami, które sprowadzają się do tego, że zarządca jest zobowiązany do przeniesienia na współwłaścicieli praw i obowiązków nabytych w toku wykonywania zarządu, można przyjąć, że przychodem zarządcy jest jedynie jego wynagrodzenie. Za takim podejściem przemawiają również dotyczące kosztów rozwiązania art. 22 ust. 9 pkt 4 u.p.d.f., odnoszące się do niektórych rodzajów działalności wykonywanej osobiście<sup>20</sup>. Takie stanowisko, niewątpliwie korzystniejsze dla zarządcy, prowadzi jednak do niespójności między podatkiem dochodowym a podatkiem od towarów i usług i rozwiązaniami prawa cywilnego. Nie ulega wątpliwości, iż problem ten winien zostać jednoznacznie rozstrzygnięty przez unormowania prawne.

Na rozliczenia w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych wpływ będzie sposób podziału nadwyżki dochodów po pokryciu wydatków. Z art. 613 § 1 k.p.c. wynika, że nadwyżkę dochodów po pokryciu wydatków wypłaca się współwłaścicielom w terminach określonych przez sąd. Jeśli w postanowieniu nie ma wskazanych terminów, ale sąd zobowiązał zarządcę do składania sprawozdań okresowych z zarządu, można przyjąć, że wypłata nadwyżki następuje zgodnie ze sprawozdaniem, a zatem – po jego złożeniu. O podziale nadwyżki formalnie decyduje zarządca, ale jest w tym względzie związany treścią art. 207 k.c., zgodnie z którym „pożytki i inne przychody z rzeczy wspólnej przypadają współwłaścicielom w stosunku do wielkości udziałów”. Przy czym, zgod-

<sup>19</sup> Ustawa z 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami; tekst jedn.: Dz. U. 1997, Nr 261, poz. 2603 ze zm.

<sup>20</sup> Problematyka źródeł uzyskania przychodów wykracza poza ramy niniejszego artykułu. Podkreślić jednakże trzeba, że art. 13 pkt 6 u.p.d.f. za przychody z działalności wykonywanej osobiście uważa między innymi przychody osób, którym sąd, na podstawie właściwych przepisów, zlecił wykonanie określonych czynności.

nie z art. 44 ust 1 pkt 2 u.p.d.f., podatnicy osiągający dochody z najmu są obowiązani bez wezwania wpłacać w ciągu roku podatkowego zaliczki na podatek dochodowy. Ponadto należy zauważyć, że w przypadku najmu, zgodnie z art. 11 ust 1 u.p.d.f., za przychody uważa się otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze. Tym samym obowiązek rozliczenia podatku powstanie dopiero po wypłacie nadwyżki przez zarządcę.

Jeśli sąd nie określi terminów, w których nadwyżkę dochodów po pokryciu wydatków zarządca wypłaca współwłaścicielom, nie można wykluczyć sytuacji, w której zarządca będzie rozliczał się ze współwłaścicielami w okresach miesięcznych. W takim wypadku, stosownie do dyspozycji przepisu art. 44 u.p.d.f., powstanie obowiązek zapłaty przez współwłaścicieli miesięcznych zaliczek na podatek.

**III.** Jak wynika z dokonanych wyżej ustaleń, zarządca nieruchomości, ustanowiony i nadzorowany przez sąd, wobec osób trzecich, czyli na zewnątrz, działa we własnym imieniu. Jest on jednak zobowiązany do przeniesienia na współwłaścicieli nieruchomości praw i obowiązków, które nabył, sprawując zarząd.

Zarządca nieruchomości lub przedsiębiorca prowadzący działalność w zakresie zarządzania nieruchomościami jest podatnikiem podatku od towarów i usług, tak więc wystawia on (np. z tytułu najmu) i otrzymuje faktury VAT. Jest on także podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych albo od osób prawnych z tytułu wynagrodzenia, jakie otrzymywać będzie w związku z wykonywaniem czynności związanych z zarządem. Natomiast przekazane przez zarządcę współwłaścicielom środki z tytułu najmu będą opodatkowane podatkiem dochodowym odrębnie u każdego z nich.

*Prof. dr hab. Małgorzata Pyziak-Szafnicka jest pracownikiem Uniwersytetu Łódzkiego.*

*Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel jest kierownikiem Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego.*

#### THE POSITION OF A REAL ESTATE COURT ADMINISTRATOR IN THE LIGHT OF CIVIL AND TAX LAW.

##### Summary

The real estate administrator appointed by the court acts in his own name, but his performance in relation to third parties is supervised by the court. Such an administrator is also under an obligation to assign the rights and duties that he has acquired while administering a real estate, to its owners or co-owners.

The real estate court administrator, or an entrepreneur whose business is property management is a VAT taxpayer. This means that he issues and receives VAT invoices. He is also subject to income tax payments due from the individual's or legal person's remuneration received for management services provided. Proceeds from the rental or lease of property that he administers and which go to the owners of the property, are taxed separately in respect of each of the beneficiaries.