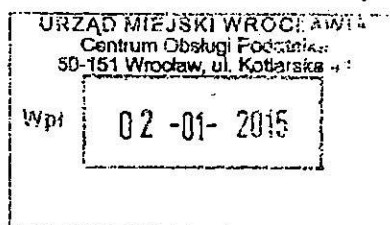


(2)

Wrocław, 23 grudnia 2014 r.



Prezydent Wrocławia
Wydział Podatków i Opłat
Koordynator Programu ds. Interpretacji Prawa
Podatkowego,
ul. W. Bogusławskiego 8, 10,
50-071 WROCŁAW

Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14j §1 oraz §3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) zwracam się z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w następującej sprawie:

1. Przedstawienie zdarzenia przyszłego:

... (dalej jako: Spółka, Wnioskodawca) jest przedsiębiorcą z branży deweloperskiej. Prowadzi działalność gospodarczą w zakresie budownictwa mieszkalnego.

W związku z tym Spółka w ramach swej działalności będzie podejmować szereg inwestycji w postaci budowy budynków mieszkalnych wielorodzinnych. W skład takich budynków wchodzić będą także garaże wielostanowiskowe. Garaże te będą stanowiły odrębną nieruchomość dla której zostanie zakładana odrębna księga wieczysta (zwana dalej też garaż). Lokale mieszkalne w takich budynkach będą zbywane na rzecz osób fizycznych, a w odniesieniu do garażu wielostanowiskowego zbywane będą udziały w nieruchomości - garażu wielostanowiskowym (będące wydzielonymi miejscami postojowymi). Jeżeli nie zostaną sprzedane wszystkie udziały w nieruchomości - garażu do końca roku, w którym uzyskano pozwolenie na użytkowanie, powstanie współwłasność osoby prawnej - Spółki oraz osób fizycznych (które nabyły udział w garażu). Co więcej, wszyscy współwłaściciele garażu (osoby fizyczne) poza Spółką będą tworzyć wspólnotę mieszkaniową nieruchomości w której Spółka sprzedawała także lokale mieszkalne.

W kontekście rozliczeń podatku od nieruchomości garażu pozostającego we współwłasności Spółki i osób fizycznych (do momentu zbycia przez Spółkę ostatniego udziału w garażu) Wnioskodawca zamierza zobowiązać osoby fizyczne będące współwłaścicielami garażu do składania informacji na podatek od nieruchomości (IN-1) wraz z wykazaniem udziałem w garażu. Stąd też Organ podatkowy z tego tytułu i na tej podstawie będzie zobowiązany do wydania wobec osób fizycznych decyzji ustalającej wielkość podatku od nieruchomości. Decyzja ta, zdaniem Wnioskodawcy, powinna zostać wydana dla każdego współwłaściciela (osoby fizycznej) odrębnie i powinna wskazywać wielkość należnego do zapłaty podatku od nieruchomości w stosunku do posiadanego udziału w garażu. Natomiast Spółka, również jako współwłaściciel, zobowiązana będzie do złożenia deklaracji podatkowej w której wykaże całą powierzchnię nieruchomości garażowej, lecz podatek od nieruchomości wpłaci stosownie do swojego udziału.

2. Pytanie:

Czy zaprezentowany powyżej sposób ustalenia należnego do zapłaty podatku od nieruchomości od garażu stanowiącego współwłasność Spółki oraz osób fizycznych jest prawidłowy?

3. Stanowisko własne w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca uważa, iż zaprezentowany wyżej sposób ustalenia należnego do zapłaty podatku od nieruchomości od garażu stanowiącego współwłasność Spółki oraz osób fizycznych jest prawidłowy.

Zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz.U.2014.849 ze zm.) - dalej

Stosownie do treści art. 6 pkt 11 upol, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej, z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową, osoby fizyczne składają deklarację na podatek od nieruchomości oraz opłacają podatek na zasadach obowiązujących osoby prawne.

Na wstępie należy wskazać, że kwestię właściwej stawki opodatkowania garaży stanowiących przedmiot odrębnej własności (będących samodzielnymi nieruchomościami lokalowymi) usytuowanych w budynkach mieszkalnych wielorodzinnych rozstrzygał już NSA. Wskazał on w uchwale z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, iż podlegają one opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e upol - czyli według stawki dla budynków lub ich części pozostałych.

Koncentrując się z kolei na treści kluczowego w niniejszej sprawie przepisu art. 3 ust. 4 upol, należy rozstrzygnąć jak pojmować i odnosić skutki solidarnej odpowiedzialności wobec poszczególnych współwłaścicieli takiej nieruchomości.

Konsekwencją faktu pozostawiania nieruchomości lub obiektu budowlanego w stosunku współwłasności lub posiadania przez dwa lub więcej podmiotów jest przyjęcie przez ustawodawcę założenia, iż stanowią one odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Konsekwencje dotyczą więc dwóch kategorii, po pierwsze samego przedmiotu opodatkowania, po drugie zaś solidarnego obowiązku podatkowego. W upol nie umieszczono definicji legalnej odrębnego przedmiotu opodatkowania. Z istoty stosunku współwłasności i jej relacji do przedmiotu opodatkowania należy przyjąć, iż omawiana konsekwencja oznacza, iż nieruchomość czy obiekt budowlany będą tworzyć przedmiot opodatkowania niezależnie od poszczególnych udziałów we współwłasności, czy też relacji poszczególnych posiadaczy. „Odrębny” należy rozumieć jako oddzielony od przedmiotów opodatkowania poszczególnych osób. Jednocześnie ustanowiony został solidarny obowiązek podatkowy na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Wprowadzenie tej instytucji oznacza, iż mamy do czynienia z tzw. solidarnym zobowiązaniem podatkowym. Jest to sytuacja, kiedy co najmniej dwa podmioty są dłużnikami z tytułu zobowiązania podatkowego. Są oni w pierwszej kolejności dłużnikami solidarnymi z tytułu obowiązku podatkowego, ale instytucja ta zostanie przekształcona w zobowiązanie podatkowe. Konstrukcję solidarnego zobowiązania podatkowego należy odróżnić od sytuacji, kiedy występuje solidarna odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe. Jest to także konsekwencja cywilnoprawnego odróżnienia długu od odpowiedzialności. Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie definiują zobowiązania solidarnego, ani nie określają sposobu postępowania z taką instytucją.

zobowiązania podatkowe należy przyjąć, iż normuje on nie tyle odpowiedzialność solidarną, co zobowiązanie solidarne, ponieważ odpowiedzialność solidarna jest następstwem zobowiązań solidarnych. Dlatego też do instytucji solidarności wynikającej z art. 3 ust. 4 upol będą miały zastosowanie przepisy Kodeksu cywilnego. Jest to solidarność dłużników. Zgodnie z art. 366 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny (dalej także jako: k.c.) kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników). Współwłaściciele nieruchomości są więc dłużnikami solidarnymi. Dlatego też wierzyciel (organ podatkowy) może żądać świadczenia z tytułu podatku od nieruchomości według zasad z art. 366 k.c. Zasady te muszą jednak zostać odniesione do trybu powstawania zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

Skutki w zakresie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości są więc uzależnione od tego, czy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, czy też z dniem doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. Jeżeli więc współwłaściciele są osobami fizycznymi (a w analizowanej sytuacji Spółka zbywa udziały w garażu osobom fizycznym), to zasadniczo zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania - art. 6 ust. 7 upol. Oznacza to, iż dopiero z momentem doręczenia decyzji możemy mówić, iż podmioty stają się dłużnikami solidarnymi w podatku od nieruchomości. Jednakże przed tym momentem podatnicy są, zgodnie z art. 6 ust. 6 upol, zobowiązani złożyć organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych. Pomimo jednak, iż w tej sytuacji podmioty nie mają jeszcze statusu dłużnika solidarnego, to jednak występuje konstrukcja solidarnego obowiązku podatkowego, jako poprzednika zobowiązania solidarnego. W ramach zaś tego obowiązku podmioty są obarczone różnymi powinnościami, jak choćby powinnością składania informacji. Należy więc przyjąć, iż solidarny obowiązek podatkowy oznacza, iż każdy z podmiotów (współwłaścicieli czy posiadaczy) ma obowiązek złożenia informacji podatkowej i żadna umowa w tym zakresie pomiędzy podmiotami nie może ich zwalniać z tej powinności. Złożenie tych dokumentów stanowi dla organu podatkowego podstawę do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego dla współwłaścicieli lub posiadaczy. Zgodnie z art. 92 § 1 o.p. organ podatkowy musi wydać decyzję konstytutywną wszystkim tym podmiotom.

Dopiero bowiem z momentem doręczenia decyzji można przyjąć istnienie zobowiązania solidarnego, a w związku z tym możliwość, a raczej powinność stosowania zasad obowiązujących w tym zakresie. Organ podatkowy nie ma więc możliwości, powołując się na uprawnienia wynikające z instytucji zobowiązania solidarnego, wydać i doręczyć decyzji ustalającej wybranym współwłaścicielom. Jego możliwość na gruncie prawa podatkowego przerad

solidarnych. W literaturze prawa podatkowego przyjęto możliwość stosowania tych zasad. Nie można przyznać organowi podatkowemu (wójtowi, burmistrzowi, prezydentowi miasta) cywilnoprawnego uprawnienia do zrzeczenia się, to jednak podobnego charakteru prawnego nabiera instytucja umorzenia zaległości podatkowej w stosunku do jednego z dłużników solidarnych. Jeżeli więc organ podatkowy umorzy zaległość podatkową w podatku od nieruchomości jednemu ze współwłaścicieli nieruchomości, czy obiektu budowlanego, to nie odniesie to skutku do pozostałych dłużników solidarnych. Podobny pogląd należy przyjąć co do instytucji przerwania lub zawieszenia terminu przedawnienia.

Solidarne zobowiązanie podatkowe wystąpi także w sytuacji, kiedy powstaje ono z mocy prawa - art. 6 ust. 9 upol. Na podstawie tego przepisu współwłaściciele będący na przykład osobami prawnymi są zobligowani do trzech czynności. Muszą złożyć deklaracje na podatek od nieruchomości, następnie wpłacać obliczony w deklaracji podatek, a także odpowiednio korygować deklaracje. Z istoty solidarności wynikają konsekwencje co do tych czynności wykonywanych przez współwłaścicieli i posiadaczy. Należy bowiem przyjąć, iż każdy z podmiotów jest zobligowany do złożenia deklaracji i jej skorygowania. Natomiast w kwestii zapłaty świadczenia podatkowego zapłata przez jednego z dłużników zwalnia pozostałych. Który z podmiotów będzie opłacał zadeklarowane świadczenia może wynikać z umowy zawartej pomiędzy nimi. Nie ma ona oczywiście znaczenia dla prawa podatkowego. Może mieć jednak zasadnicze znaczenie dla roszczeń regresowych dochodzonych następnie pomiędzy współwłaścicielami, czy posiadaczami. Problem powstanie w sytuacji, kiedy pomimo zadeklarowania podatku nie zostanie on uiszczony. Wówczas zgodnie z art. 21 § 3 o.p. organ podatkowy musi wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja ta będzie musiała być wydana w stosunku do wszystkich dłużników solidarnych. Podobnie będzie w sytuacji, kiedy w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, iż wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji.

Odnosząc natomiast powyższe skutki w zakresie powstania zobowiązania podatkowego wobec osób prawnych nie można pominąć sytuacji uregulowanej przepisem art. 6 ust. 11 upol. Jeżeli więc nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu osób fizycznych oraz osób prawnych, jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej lub spółek nieposiadających osobowości prawnej, z wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową, wówczas w stosunku do osób fizycznych zobowiązanie podatkowe powstaje na zasadach obowiązujących osoby prawne. Oznacza to, iż w takim przypadku także osoby fizyczne, jako współwłaściciele, czy posiadacze wspólnie z osobami prawnymi i innymi podmiotami z art. 6 ust. 11 upol będą składały deklaracje na podatek od nieruchomości, zaś kwestia płatności świadczenia będzie wyglądać identycznie, jak zostało to przedstawione powyżej (przy osobach prawnych). W analizowanej sytuacji Spółki, gdzie współwłasność garażu występuje pomiędzy Spółką a osobami fizycznymi, nabywcy udziałów w analizowanej nieruchomości (osoby fizyczne) winni są teoretycznie składać deklaracje na podatek od nieruchomości na zasadach obowiązujących Spółkę. Jak wynika z opisu zdarzenia przyszłego, garaż nie będzie bowiem wchodził w skład wspólnoty mieszkaniowej więc nie będzie w tym przypadku miało miejsce zastosowanie wyłączenia z art. 6 ust. 11 upol - z

wyjątkiem osób tworzących wspólnotę mieszkaniową. W świetle powyżej wskazanych przepisów należy wskazać, iż organ podatkowy może żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników). Nie może się jednak odbywać to automatycznie na podstawie składanych deklaracji. Zgodnie bowiem z art. 21 § 3 o.p. organ podatkowy musi wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja ta będzie musiała być wydana w stosunku do wszystkich dłużników solidarnych.

Znajduje to potwierdzenie w wyroku WSA w Poznaniu z 1 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Po 1228/12, gdzie w rozpatrywanej sprawie Spółka złożyła deklarację na podatek od nieruchomości i zapłaciła jedynie część podatku obliczoną proporcjonalnie do jej udziału w hali garażowej. WSA stwierdził, że w takiej sytuacji, zgodnie z art. 21 par. 3 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy miał obowiązek wydać decyzję, w której powinien określić wysokość zobowiązania podatkowego (niezależnie od złożonej przez podatnika deklaracji). W przypadku współwłasności decyzję określającą (wobec osób prawnych) lub ustalającą (wobec osób fizycznych) wysokość podatku organ jest zobowiązany doreczyć wszystkim współwłaścicielom. Dopiero później, gdyby współwłaściciele nie zapłacili należności, prezydent miasta miał możliwość wystawienia tytułu wykonawczego. Sąd zaznaczył, że podstawą wystawienia tytułu może być tylko decyzja, a nie deklaracja jednego z podatników: „W niniejszej sprawie organy z naruszeniem powołanego przepisu uznały, że tylko brak deklaracji lub błędnie wyliczona wysokość podatku zobowiązuje organ podatkowy do wszczęcia postępowania podatkowego celem określenia w drodze decyzji – wysokości podatku. Solidarny obowiązek podatkowy wszystkich współwłaścicieli, będącej przedmiotem opodatkowania nieruchomości określony w art. 3 ust. 4 u.p.o.l., zobowiązywał organ do objęcia postępowaniem podatkowym wszystkich współwłaścicieli (posiadaczy) i skierowania do nich decyzji. W takiej zaś sytuacji podstawą wystawienia tytułu wykonawczego może być tylko decyzja a nie deklaracja jednego z podatników. Decyzja ta w części dotyczącej skarżącej spółki będzie miała charakter określający, natomiast w odniesieniu do osób fizycznych, będących współwłaścicielami nieruchomości – charakter ustalający. Istnienie takiej decyzji wyłączy możliwość wydania uproszczonego tytułu wykonawczego tylko w stosunku do skarżącej spółki na podstawie art. 3a § 1 u.p.o.l., ponieważ dochodzona należność nie będzie wynikać z dokumentu określonego w punkcie 1 tego przepisu lecz z wydanej decyzji.”

Należy też wskazać, że w przepisach upol obowiązek złożenia deklaracji nie został opisany w sposób wyczerpujący. Przepisy upol nie wskazują bowiem, czy w przypadku współwłasności należy złożyć jedną deklarację podpisaną przez wszystkich współwłaścicieli, czy też mają to być oddzielne deklaracje. Mamy więc tu do czynienia z tzw. luką konstrukcyjną.

Jak wskazuje WSA w Białymstoku w prawomocnym wyroku z dnia 29.02.2012r., sygn. I SA/Bk 15/12, niewątpliwie każdy ze współwłaścicieli nieruchomości jest podatnikiem podatku od nieruchomości i na każdym z nich ciąży obowiązek złożenia deklaracji (informacji) podatkowej. Odrębnym natomiast zagadnieniem jest to, czy współwłaściciele powinni złożyć jedną deklarację, czy też każdy z nich może złożyć osobną deklarację. W ocenie Spółki nie ma przeszkód prawnych, aby wszyscy współwłaściciele nieruchomości złożyli jedną deklarację – istotnym jest wówczas, aby każdy

z nich umieścić na niej swój podpis. Niewątpliwie jednak, z przyczyn technicznych (w tym również z powodu braku odpowiedniej ilości rubryk w formularzach takich deklaracji) może to się okazać niemożliwe lub znacznie utrudnione. Dlatego też należy rozważyć możliwość składania odrębnych deklaracji przez każdego ze współwłaścicieli. Niewątpliwie jednak, w każdej deklaracji należałoby wskazać całą nieruchomość, nie zaś tylko przypadającą na współwłaściciela część nieruchomości. (jak stwierdzili L. Etel, w: G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, wyd. ABC 2008).

Jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 26 czerwca 2007 r. "wzajemne relacje współwłaścicieli oraz spory co do zakresu posiadania nieruchomości wspólnej pozostają bez znaczenia z punktu widzenia opodatkowania podatkiem od nieruchomości"(sygn. II FSK 1748/06). W konsekwencji, w sytuacji konfliktowej rozliczenia między współwłaścicielami mogą być dokonywane wyłącznie w drodze powództwa cywilnego i nie wywierają one wpływu na zobowiązanie podatkowe.

Należy wskazać, iż obowiązujące przepisy upol uchwalone kilkanaście lat temu a dotyczące analizowanych sytuacji nie przystają do dzisiejszych realiów na rynku nieruchomości. Organ podatkowy może bowiem żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela (organu) przez któregośkolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników). Niemniej, w ocenie Spółki Organ nie może na podstawie samej deklaracji występować z żądaniem uregulowania zobowiązania podatkowego od całej powierzchni garażu. Jak wskazano powyżej, Organ musi w takiej sytuacji wydać decyzję skierowaną do wszystkich współwłaścicieli. Deklaracja na podatek od nieruchomości może być także składana łącznie przez wszystkich współwłaścicieli, a także odrębnie, w każdej deklaracji należałoby wskazać jednak całą nieruchomość, nie zaś tylko przypadającą na współwłaściciela część nieruchomości. Co więcej, to który z podmiotów będzie opłacał zadeklarowane świadczenia może wynikać z umowy zawartej pomiędzy nimi. Nie ma ona oczywiście znaczenia dla prawa podatkowego, jednakże może mieć zasadnicze znaczenie dla roszczeń regresowych dochodzonych następnie pomiędzy współwłaścicielami.

Reasumując, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż zaprezentowane we wstępie stanowisko jest prawidłowe. Zgodnie z nim ze względu na fakt, iż w analizowanym przypadku występuje wspólnota mieszkaniowa na danej nieruchomości, lecz nie w stosunku do garażu, należy przyjąć sposób rozliczeń oparty na składaniu przez osoby fizyczne informacji na podatek od nieruchomości (na zasadzie zastosowania wyjątku z art. 6 ust. 11 upol – wspólnota mieszkaniowa), gdzie członkowie wspólnoty wykazywaliby udział we współwłasności garażu. Organ podatkowy z tego tytułu i na jej podstawie będzie zobowiązany do wydania decyzji ustalającej wielkość podatku od nieruchomości. Decyzja ta, zdaniem Wnioskodawcy, powinna zostać wydana dla każdego współwłaściciela (osoby fizycznej) odrębnie i powinna wskazywać wielkość należnego do zapłaty podatku od nieruchomości w stosunku do posiadanego udziału ww. garażu. Natomiast Spółka, również jako współwłaściciel, zobowiązana będzie do złożenia deklaracji podatkowej w której wykaże całą powierzchnię nieruchomości garażowej, lecz podatek od nieruchomości wpłaci stosownie do swojego udziału. W przypadku

kwestionowania takiego rozliczenia Organ będzie zmuszony wydać decyzję o łącznym zobowiązaniu wobec wszystkich współwłaścicieli – także osób fizycznych.

Załączniki:

- Potwierdzenie uiszczenia opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej,
- Pełnomocnictwo (kopia potwierdzona za zgodność z oryginałem),
- Potwierdzenie uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa.



Wrocław, 11.03.2015r.

WPO-KP.310.2.2015.DK

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art.14j §1, art.14b i art.14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. z Ordynacją Podatkową (Dz.U. z 3 lipca 2012r., poz.749 z późn. zm.) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014r., poz.849),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 23 grudnia 2014r. (wpływ do organu 2 stycznia 2015r.) Sp. z o.o. Sp.k. z siedzibą we Wrocławiu przy ul. . . , reprezentowanej przez Pełnomocnika . . . dotyczącego sposobu ustalenia należnego do zapłaty podatku od nieruchomości od garażu wielostanowiskowego usytuowanego w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, będącego we władaniu przedsiębiorcy- Spółki deweloperskiej, stanowiącego odrębną nieruchomość będącą we współwłasności Spółki i osób fizycznych oraz posiadającego odrębną księgę wieczystą

organ podatkowy

uznaje stanowisko strony w przedstawionym stanie prawnym za nieprawidłowe stwierdzając , że

w sytuacji, gdy przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości będzie garaż wielostanowiskowy (wraz z prawem do wyłącznego korzystania z wydzielonych miejsc postojowych), usytuowany w bryle budynku mieszkalnego i *będący w posiadaniu przedsiębiorcy*, stanowiący odrębną nieruchomość dla której założono własną księgę wieczystą, należy go opodatkować stawką przewidzianą dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ponadto nie ma znaczenia fakt, iż współwłaściele garażu (osoby fizyczne), nie będą tworzyć wspólnoty mieszkaniowej nieruchomości, w której Spółka sprzedawała lokale mieszkalne, nie ma też znaczenia fakt, że taką wspólnotę będą tworzyć właściciele mieszkań.

Natomiast **wszyscy współwłaściciele bez względu na swój status prawny**, posiadający udziały w garażu wielostanowiskowym, który ma założoną odrębną księgę wieczystą jako lokal niemieszkalny, będący podatnikami podatku od nieruchomości **opodatkowani będą wg swoich udziałów w nieruchomości garażowej i częściach wspólnych tejże nieruchomości**.

UZASADNIENIE

W dniu 2 stycznia 2015r. do organu podatkowego wpłynął wniosek Spółki z o.o. Sp.k. siedzibą we Wrocławiu przy ul. reprezentowanej przez Pełnomocnika Panią o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie sposobu ustalenia należnego od garażu wielostanowiskowego podatku od nieruchomości i sposobu jego zapłaty.

Spółka jest przedsiębiorcą z branży deweloperskiej i prowadzi działalność gospodarczą w zakresie budownictwa mieszkalnego. W ramach swojej działalności Spółka podejmować będzie inwestycje w postaci budowy budynków mieszkalnych wielorodzinnych. W skład takich budynków wchodzić będą także garaże wielostanowiskowe, które stanowić będą odrębną nieruchomość, dla której założona zostanie odrębna księga wieczysta. W garażu wydzielone zostaną miejsca postojowe do wyłącznego korzystania przez nabywców takich udziałów w tej nieruchomości garażowej.

Jeżeli nie zostaną sprzedane wszystkie udziały w nieruchomości garażowej do końca roku, w którym uzyskano pozwolenie na użytkowanie, powstanie współwłasność osoby prawnej – Spółki oraz osób fizycznych, (które nabyły udziały w garażu). Co więcej zdaniem Spółki wszyscy współwłaściciele garażu (osoby fizyczne) poza Spółką będą tworzyć wspólnotę mieszkaniową w nieruchomości, w której Spółka sprzedawała także lokale mieszkalne, co umożliwi zastosowanie wyjątku z art.6 ust.11 u.p.o.l. i wykazywanie przez osoby fizyczne udziałów we współwłasności garażu.

Wnioskodawca wobec garażu pozostającego we współwłasności Spółki i osób fizycznych (do momentu zbycia przez Spółkę ostatniego udziału w garażu) zamierza zobowiązać osoby fizyczne będące współwłaścicielami garażu, do składania informacji na podatek od nieruchomości (IN-1) wraz z wykazaniem udziałem w garażu. Taka deklaracja ze strony nabywców (osób fizycznych) udziału w częściach ułamkowych w garażu, spowoduje zdaniem wnioskodawcy konieczność wydania przez organ podatkowy dla każdego współwłaściciela odrębnej decyzji, w której wskazana zostanie wielkość należnego do zapłaty podatku od nieruchomości stosownie do posiadanego udziału w garażu. Natomiast Spółka również jako współwłaściciel zobowią-

zana będzie do złożenia deklaracji podatkowej, w której wykaże całą powierzchnię nieruchomości garażowej, lecz podatek od nieruchomości wpłaci stosownie do swego udziału.

Spółka uważa za prawidłowy zaprezentowany powyżej sposób ustalania należnego do zapłaty podatku od nieruchomości od garażu stanowiącego współwłasność Spółki i osób fizycznych.

Po dokonaniu analizy obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego, organ podatkowy uznaje stanowisko wnioskodawcy w zakresie zastosowania przepisów podatkowych, dotyczących sposobu ustalania należnego do zapłaty przez Spółkę podatku od nieruchomości od garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym (pozostającym we współwłasności Spółki i osób fizycznych), posiadającym odrębną księgę wieczystą jako lokal niemieszkalny, w świetle przedstawionych we wniosku zdarzeń przyszłych za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014r.poz.849) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Natomiast w art.3 powyższej ustawy ustawodawca określił podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, uzależniając go od stanu prawnego nieruchomości i sposobu władania nią.

Dokonując wymiaru podatku organ podatkowy, posługuje się danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków. Stanowi o tym art. 21 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2010r.Nr 193,poz.1287 z późn. zm.) jak i orzecznictwo sądowe. W ustępie 1 ww artykułu wprowadzono następujący zapis-„Podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków”.

Dopóki dane te nie zostaną zmienione w stosownym trybie, dopóty organ podatkowy będzie zobowiązany uwzględniać je przy ustalaniu wymiaru podatków.

Zmian w zakresie tytułów własności w ewidencji gruntów można dokonywać jedynie na podstawie decyzji administracyjnych właściwych organów, odpisów prawomocnych orzeczeń sądu i odpisów aktów notarialnych, które obrazują aktualny stan prawny danej nieruchomości.

Należy zauważyć, iż opodatkowanie garaży od lat budzi wiele kontrowersji. Niezrozumiałe dla podatników jest zarówno stosowanie różnych stawek podatkowych dla budynków lub ich części, których stan faktyczny jest taki sam a różni je jedynie stan prawny, jak i nieczytelne dla podatników tego podatku są zapisy w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie opodatkowania nieruchomości garażowych będących odrębnym lokalem użytkowym i stanowiących współwłasność wielu podmiotów.

Takie samo miejsce postojowe może mieć odrębny status prawny- w zależności od tego, jakie rozstrzygnięcie podejmie podmiot, który pierwotnie dysponuje danym obiektem. Istnieje kilka możliwości prawnego określenia takiego miejsca. Zgodnie z ustawą z dnia 24 czerwca 1994r o własności lokali (Dz.U. z 2000r Nr 80,poz. 903. z późn. zm.)miejsce postojowe może być *pomieszczeniem przynależnym do lokalu mieszkalnego* i zgodnie z

art.2 ust.4 ww ustawy *stanowiąć części składowe lokalu*, nawet jeśli do niego bezpośrednio nie przylega lub jest położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono lokal. Wówczas takie miejsce postojowe opodatkowane jest stawką przewidzianą dla budynków mieszkalnych lub ich części.

Garaże wielostanowiskowe stanowiące halę parkingową mogą również zostać zakwalifikowane do nieruchomości wspólnej, a więc takiej, która nie służy wyłącznie do użytku właścicieli lokali. W takim przypadku mamy do czynienia z określeniem korzystania z poszczególnych miejsc w ramach podziału do używania (quad usum), a podatek od nieruchomości będzie naliczany również wg stawki przewidzianej dla lokalu mieszkalnego.

Po trzecie (a o takiej sytuacji jest mowa we wniosku), garaż stanowiący część budynku mieszkalnego, może zostać wyodrębniony jako samodzielny lokal w rozumieniu ustawy o własności lokali. W myśl art.2 ust.1 ustawy o własności lokali, odrębną nieruchomością lokalową może być tylko samodzielny lokal mieszkalny lub lokal o innym przeznaczeniu np. garaż, komórka lokatorska. Stawka opodatkowania tego lokalu niemieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość zależeć będzie od sposobu korzystania z miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym oraz od statusu prawnego osoby władającej tym lokalem.

Jeżeli będzie się on znajdował we władaniu przedsiębiorcy, (tak jak w sytuacji przedstawionej przez Wnioskodawcę), wówczas zastosowana zostanie stawka jak dla budynków lub ich części związanych z działalnością gospodarczą.

Potwierdzeniem prawidłowości takiego stanowiska organu podatkowego jest pogląd prezentowany w wyroku WSA w Olsztynie z dnia 28 października 2004r, sygn. I SA/OI 317/04.

Ponadto ze stanowiska doktryny (Grzegorz Dudar- Opodatkowanie budynków mieszkalnych znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy –glosa do wyroku NSA z 22 lipca 2009r (sygn. akt II FSK 460/08) opublikowana w Przeglądzie Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych Nr 10 z października 2009r. wynika jednoznacznie, że „w sytuacji wyodrębnienia lokali w budynku mieszkalnym opodatkowaniu podlegają poszczególne lokale(mieszkalne, użytkowe, garaże) oraz części wspólne takiego budynku, a nie cały budynek. Przyjąć należy, iż w takiej sytuacji jedynie lokale mieszkalne wraz z pomieszczeniami przynależnymi są opodatkowane wg stawek właściwych dla budynków i lokali mieszkalnych, natomiast pozostałe lokale niemieszkalne powinny być opodatkowane wg stawek przewidzianych dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (jeśli znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy) lub wg stawek pozostałych”.

Kwestia zastosowania właściwej stawki do opodatkowania garaży wielostanowiskowych stanowiących przedmiot odrębnej własności, w budynku mieszkalnym wielorodzinnym wzbudzała wiele rozbieżności w orzecznictwie, znajdując zwolenników dwóch odmiennych poglądów.

Zgodnie z jednym z poglądów garaże te winny być opodatkowane stawką przewidzianą dla budynków mieszkalnych zgodnie z art.5 ust.1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Stanowisko takie prezentowane zostało m.in. w wyroku NSA z dnia 12.10.2011r., II FSK 733/10 i II FSK 335/11; WSA w Warszawie z dnia 2 września 2011r. sygn. akt III SA/Wa 795/11.

Natomiast zwolennicy drugiego poglądu uważali, iż należy do tego typu lokali stosować stawki przewidziane w art.5 ust.1 pkt 2 lit e tj. jak dla bu-

dynków lub ich części tzw. pozostałych. Pogląd taki prezentowano m.in. w wyrokach WSA w Szczecinie z dnia 6 października 2010r sygn. akt I SA/Sz 508/10; WSA w Warszawie z dnia 4 maja 2011r. III SA/Wa 2192/10.

Dopiero w uchwale z dnia 27 lutego 2012r. (II FPS 4/11) skład siedmiu sędziów NSA orzekł, że w świetle art.2 ust.1 pkt.2 i art. 5 ust.1 pkt 2 u.p.o.l., garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg stawki podatku przewidzianej w art.5 ust.1 pkt 2 lit.e u.p.o.l. tj. według stawki przewidzianej dla budynków pozostałych.

Opisując zdarzenie przyszłe Wnioskodawca zauważa problem, jaki może powstać przy realizacji zarówno obowiązku jak i zobowiązania podatkowego, w sytuacji, gdy istnieje współwłasność osoby prawnej i osób fizycznych. Zdaniem spółki każdy ze współwłaścicieli jest podatnikiem podatku od nieruchomości i na każdym ciąży obowiązek złożenia deklaracji(informacji) podatkowej. Ustawodawca nie określa czy należy złożyć deklarację podpisaną przez wszystkich współwłaścicieli, czy też mają to być oddzielne deklaracje. Niewątpliwie z przyczyn technicznych złożenie jednej deklaracji byłoby utrudnione, chociażby ze względu na brak tak dużej rubryki na podpisy współwłaścicieli. Dlatego też zdaniem Spółki należałoby rozważyć możliwość składania odrębnych deklaracji przez każdego ze współwłaścicieli. Jednak w każdej deklaracji należałoby wskazać całą nieruchomość do opodatkowania, nie zaś tylko przypadającą na współwłaściciela część nieruchomości. Taka sytuacja rodzi możliwość występowania organu podatkowego z żądaniem uregulowania zobowiązania podatkowego od całej powierzchni garażu, po wydaniu decyzji skierowanej do wszystkich współwłaścicieli. Który z podmiotów ureguje zadeklarowany podatek będzie zależało od umowy zawartej między współwłaścicielami, co nie ma znaczenia dla prawa podatkowego, jednak w sytuacji konfliktowej rozliczenia między współwłaścicielami byłyby dokonywane wyłącznie w drodze powództwa cywilnego.

W celu uniknięcia powyższych perturbacji Spółka proponuje zastosowanie na zasadzie wyjątku, zasady zawartej w art.6 ust.11 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wówczas, gdy zostaje utworzona wspólnota mieszkaniowa. Ze względu na fakt, że w omawianym przypadku na nieruchomości budynkowej występuje wspólnota mieszkaniowa, lecz nie w stosunku do garażu, zdaniem Spółki mimo tego można zastosować wyjątek dotyczący sposobu rozliczania się osób tworzących wspólnotę mieszkaniową.

Zastosowanie tej zasady, będzie wykluczało możliwość zastosowania wobec osób fizycznych(współwłaścicieli nieruchomości garażowej) zasad powstawania zobowiązania podatkowego przewidzianych dla osób prawnych. Oznacza to, że gdy występuje wspólnota mieszkaniowa na danej nieruchomości, należy przyjąć sposób rozliczeń oparty na składaniu przez osoby fizyczne informacji na podatek od nieruchomości, gdzie członkowie wspólnoty mieszkaniowej wykazywaliby swój udział we współwłasności garażu. Przyjęcie tej zasady umożliwi wg spółki wykazywanie w zeznaniach podatkowych przez osoby fizyczne udziału we współwłasności garażu.

Natomiast Spółka wykazywałaby w deklaracji podatkowej całą powierzchnię nieruchomości garażowej, lecz podatek płaciłaby stosownie do swojego udziału.

Zdaniem organu akceptacja takiego sposobu składania deklaracji i zapłaty podatku od garaży wielostanowiskowych jest niemożliwa.

Organ podatkowy zgodnie z orzecznictwem sądowym podziela wykładnię przyjętą przez Sąd w Poznaniu, w Warszawie oraz w Gliwicach polegającą na opodatkowaniu udziałów w nieruchomości przez współwłaścicieli miejsc postojowych.

Z zapisów art.3 ust.4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach z zastrzeżeniem ust.5. Z kolei ust.5 przewiduje, że jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Analiza treści art.3 ust.5 prowadzi do wniosku, że w konsekwencji wyodrębnienia prawnego lokali w ramach jednego budynku tj. utworzenia nieruchomości lokalowych, dla których urządzone zostały odrębne księgi wieczyste, do ustalenia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości nie będzie miał zastosowanie art. 3 ust.4 u.p.o.l., a co za tym idzie nie występuje w tym przypadku solidarna odpowiedzialność podatkowa współwłaścicieli całej nieruchomości. W takiej sytuacji właściciel lokalu, stanowiącego odrębną nieruchomość opodatkowany jest samodzielnie od tego lokalu (art.3 ust.1 pkt 1 u.p.o.l.) oraz stosownie do art.3 ust.5-obowiązany jest płacić podatek od "części ułamkowej" gruntu oraz od części budynku stanowiącego współwłasność. Tak więc nie można obciążać właściciela lokalu na zasadach solidarnej odpowiedzialności podatkiem od nieruchomości, który w części odnosi się do odrębnego lokalu, stanowiącego przedmiot praw właścicielskich przypadających innej osobie. Takie stanowisko zajął WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 14 grudnia 2010r.sygn.I SA/GI 838/10.

Ponadto należy zaznaczyć, że konstrukcja podatku od nieruchomości wskazuje, iż należy on do podatków majątkowych, gdyż przedmiotem opodatkowania jest posiadany majątek, bądź nabycie lub zbycie praw majątkowych. Podatnikiem podatku jest więc osoba, która nim włada, z reguły (od której są wyjątki) jest to właściciel. Szczegółowo podatnicy tego podatku zostali wymienieni w art.3 u.p.o.l.. Na podstawie odpowiednich dokumentów i rejestrów ustala się jakim majątkiem włada podatnik i nalicza się podatek od tego majątku.

Tak więc każdy z właścicieli będący współwłaścicielem nieruchomości garażowej, zobowiązany będzie do naliczenia i odprowadzenia podatku od nieruchomości stanowiącej jego własność oraz od części wspólnej.

Uzasadnieniem takiego stanowiska organu podatkowego jest pogląd zaprezentowany w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 lutego 2009r.(sygn. akt III SA/Wa 3085/08), w którym Sąd orzekł, że *art.3 ust.4 u.p.o.l nie znajduje zastosowania do opodatkowania miejsc postojowych. Zdaniem Sądu powinno się ustalić podatek od konkretnego miejsca postojowego i skierować decyzję w tym przedmiocie do konkretnego miejsca.*

Taką samą wykładnię przyjął Sąd w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 28 marca 2013r.(III SA/Po 617/12). Zdaniem Sądu "obowiązek podatkowy właścicieli wyodrębnionych lokali w zakresie dotyczącym współwłasności gruntu oraz części wspólnych budynku określa wyłącznie art.3 ust.5 u.p.o.l.. Wynika to zarówno z zastrzeżenia zawartego w ust.4, które oznacza, że przepis ten nie ma zastosowania w okolicznościach określonych w ust.5; a także z brzmienia ust.5 wskazującego, że jest to specyficzna regulacja (lex specialis) obowiązku podatkowego współwłaścicieli, będących właścicielami wyodrębnionych lokali, w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność. Reguła lex specialis derogat legi generali powoduje, że w sytuacji, gdy chodzi o opodatkowanie udziałów we współwłasności gruntu i budynku tej specyficznej grupy współwłaścicieli – właścicieli wyodrębnionego lokalu użytkowego – jak w rozpatrywanej sprawie – w tym budynku – stosować należy wyłącznie art.3 ust.5 u.p.o.l., który nie przewiduje solidarnej odpowiedzialności wszystkich współwłaścicieli lub posiadaczy. Zdaniem Sądu za taką wykładnią przepisów art.3 ust.4 i ust.5 u.p.o.l. przemawia także charakter podatku od nieruchomości, który jest zaliczany do kategorii podatków majątkowych, gdyż przedmiotem opodatkowania jest majątek (patrz uchwała NSA FPK 9196 z dnia 19 sierpnia 1996r ORSA 1996/4/152)".

Tak więc skoro istnieje możliwość ustalenia posiadacza każdego miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym wraz z jego udziałem w całości nieruchomości garażowej (w tym wypadku występuje współwłasność w częściach ułamkowych, która daje każdemu ze współwłaścicieli możliwość dysponowania udziałem), to nie ma przeszkód aby ustalić podatek od konkretnego miejsca postojowego.

Dokonując analizy zdarzenia przyszłego opisanego przez Spółkę oraz analizy przepisów prawa i orzecznictwa sądowego, organ podatkowy uznał stanowisko Spółki zawarte we wniosku o wydanie interpretacji dotyczące sposobu zdeklarowania należnego podatku od nieruchomości i sposobu zapłaty podatku za nieprawidłowe.

W tym stanie rzeczy orzeczono jak w sentencji.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu podatkowego – w terminie 14 dni od dnia doręczenia interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa (art.52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi -Dz.U. z 2012r., poz. 270 z póź. zm.).

Skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art.53 §1 i art.54 §1 cytowanej wyżej ustawy).

Z up. Prezydenta

Irma Wójcik

Dyrektor Wydziału Podatków i Opłat

-2-