

Nr sprawy: RPOiWN.3120.5.00010.2021.BŚ

Współwłaściciel:

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRAWA PODATKOWEGO

Burmistrz Sulechowa na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b i 14c i art. 14 k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 roku, poz. 1325 z późn. zm.) oraz art. 7 ust. 2 pkt. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 11170 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 26 kwietnia 2021 roku (data wpływu do UM Sulechów dnia 28.04.2021 roku) złożonego przez Pełnomocnika Stron (Pełnomocnictwo szczególne PPS-1 załączone do wniosku), że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 28.04.2021 roku o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie stosowania przepisu art. 7 ust. 2 pkt. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.) w odniesieniu do stanu faktycznego zdarzenia zaistniałego opisanego we wniosku z dnia 26.04.2021 roku w zakresie zapytania: „Czy zarówno Wnioskodawca jak i Małżonek nie są zobowiązani do zapłaty podatku od nieruchomości, stanowiących ich współwłasność łączną, które w całości zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej jako zakład pracy chronionej przez jednego z małżonków (Wnioskodawcę) ?” - **jest prawidłowe.**

Zarówno Wnioskodawca jak i Małżonek nie są zobowiązani do zapłaty podatku od nieruchomości, stanowiących ich współwłasność łączną, które w całości zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej jako zakład pracy chronionej przez jednego z małżonków (Wnioskodawcę)

Uzasadnienie

Zgodnie z art. 14j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa.

W dniu 28 kwietnia 2021 roku wpłynął do tutejszego organu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej stosowania przepisu zawartego w art. 7 ust. 2 pkt. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 z późn. zm.) w zakresie zapytania do zaistniałego stanu faktycznego i zapytania: „ Czy zarówno Wnioskodawca jak i Małżonek nie są zobowiązani do zapłaty podatku od nieruchomości, stanowiących ich

współwłasność łączną, które w całości zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej jako zakład pracy chronionej przez jednego z małżonków (Wnioskodawcę) ?”

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony przez Wnioskodawcę następujący stan faktyczny:

Cyt: „ (dalej: „Wnioskodawca”) od lat prowadzi działalność gospodarczą pod firmą . Wnioskodawca zajmuje się, w szczególności produkcją: . Wnioskodawca jest pracodawcą prowadzącym działalność gospodarczą przez okres co najmniej 12 miesięcy, zatrudniającym nie mniej niż 25 pracowników w przeliczeniu na pełny wymiar czasu pracy, osiągającym wskaźnik zatrudnienia osób niepełnosprawnych wysokości co najmniej 30% niewidomych lub psychicznie chorych, albo upośledzonych umysłowo zaliczonych do znacznego albo umiarkowanego stopnia niepełnosprawności; przez okres co najmniej 6 miesięcy. Jednocześnie obiekty i pomieszczenia użytkowane przez zakład pracy: a) odpowiadają przepisom i zasadom bezpieczeństwa i higieny pracy, uwzględniają potrzeby osób niepełnosprawnych w zakresie przystosowania stanowisk pracy, pomieszczeń higienicznosanitarnych i ciągów komunikacyjnych oraz spełniają wymagania dostępności do nich.

W przypadku Wnioskodawcy jest zapewniona doraźna i specjalistyczna opieka medyczna, poradnictwo i usługi rehabilitacyjne. Wnioskodawca wystąpił z wnioskiem o przyznanie statusu Zakładu Pracy Chronionej, i taki status uzyskał. Wnioskodawca posiada zatem status pracodawcy prowadzącego zakład pracy chronionej, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 roku o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 511, z późn. zm.: dalej „ustawa o rehabilitacji oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych”). Do prowadzenia działalności gospodarczej Wnioskodawca wykorzystuje nieruchomości, które stanowią współwłasność łączną Wnioskodawcy (zainteresowanego będącego stroną postępowania) oraz jej męża (zainteresowanego niebędącego stroną postępowania – dalej Małżonek), z którym Wnioskodawca pozostaje w ustroju wspólności majątkowej małżeńskiej. Wśród nieruchomości tych znajduje się grunt i budynki położone w na terenie własności tutejszego organu podatkowego przy ul. , nr KW nr działki . Wskazana wyżej nieruchomość jest zajęta w całości na potrzeby działalności gospodarczej Wnioskodawcy prowadzonej jako zakład pracy chronionej. Obecnie znajduje się tam hala produkcyjno – magazynowa oraz budynek socjalno – biurowy, obecnie służący jako magazyn. Nieruchomości te nie znajdują się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej”.

Stanowisko wnioskodawcy odnośnie zapytania zawartego w pkt 1:

cyt: „Zdaniem Wnioskodawcy, Wnioskodawca jak i małżonek nie są zobowiązani do zapłaty podatku od nieruchomości, stanowiących ich współwłasność łączną, które w całości zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej jako zakład pracy chronionej przez jednego z Małżonków (Wnioskodawcę). Wynika to z podmiotowo – przedmiotowego charakteru zwolnienia z art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l. oraz faktu, że skoro cała nieruchomość jest zajęta na potrzeby korzystające ze zwolnienia brak jest podstaw do jej opodatkowania zarówno u Wnioskodawcy, jak i u Małżonka, który jest współwłaścicielem łącznym w ogóle niekorzystającym z tej nieruchomości, który nie jest w tej sytuacji zobligowany do zapłaty podatku. Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l. od podatku od

nieruchomości zwalnia się prowadzących zakład pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit b ustawy o rehabilitacji oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie przedmiotów opodatkowania zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakłady pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem – zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania znajdujących się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit b ustawy o rehabilitacji oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej.

Stosownie natomiast do treści art. 3 ust. 4 u.p.o.l., 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.

Wskazany wyżej przepis art. 3 ust. 4 u.p.o.l. stanowi zatem, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do nieruchomości, stanowiącej współwłasność, ciąży solidarnie na tych współwłaścicielach. Przepis ten ma zastosowanie zarówno w odniesieniu do współwłasności ułamkowej, jak i współwłasności łącznej, mającej bezudziałowy charakter, czyli również w przypadku wspólnego majątku małżonków pozostających w ustroju wspólności majątkowej małżeńskiej. W ocenie Wnioskodawcy, w przypadku współwłasności łącznej, cała nieruchomość wykorzystywana na cele działalności zwolnionej w art. 7 ust. 2 u.p.o.l. podlega zwolnieniu od podatku, skoro udziały współwłaścicieli nie są określone. Skutkiem bowiem własności łącznej jest przyjęcie, że udziały w tym rodzaju współwłasności nie są określone w żaden skonkretyzowany sposób. W tej sytuacji, nie da się ustalić w sposób liczbowy czy procentowy tej części nieruchomości, która przysługuje jednemu współmałżonkowi. W odniesieniu zatem do analizowanej sprawy, skoro Wnioskodawca jest podmiotem, który legitymuje się statusem zakładu pracy chronionej w rozumieniu art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych, to w odniesieniu do nieruchomości które są wykorzystywane (zajęte) na ten zakład, przysługuje jej w całości zwolnienie od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l. Przepis art. 7 ust.2 pkt 4 u.p.o.l. wyłącza ze zwolnienia te przedmioty opodatkowania, które znajdują się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej – taka sytuacja nie ma zaś miejsca w sprawie Wnioskodawcy i Małżonka. Wśród warunków negatywnych zastosowania zwolnienia ustawa wskazuje natomiast, że przedmiot opodatkowania (nieruchomość) musi pozostawać w wyłącznej własności podmiotu, któremu przysługuje status zakładu pracy chronionej. W tym kontekście warto też zwrócić uwagę na orzecznictwo sądów administracyjnych wskazujące na charakter zwolnienia w podatku od nieruchomości dla podmiotów prowadzących v zakład pracy chronionej. Zwolnienie to ma charakter podmiotowo – przedmiotowy, co oznacza, że z jednej strony korzysta z niej podmiot wykorzystujących nieruchomość na określony cel korzystający ze zwolnienia, ale również sama nieruchomość. W wyroku z dnia 15 stycznia 2015 r., sygn.. II FSK 3012/12 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał: że „ *fakt, że nieruchomość stanowi przedmiot współwłasności, nie powoduje wykluczenia możliwości uwzględnienia w wymiarze podatku od nieruchomości okoliczności, że jej część powinna zostać zwolniona z opodatkowania z uwagi na spełnienie warunków podmiotowo – przedmiotowych. Nie może być bowiem tak, że solidarna*

odpowiedzialność współwłaścicieli za zobowiązanie z tytułu podatku od nieruchomości uniemożliwia skorzystanie z ustawowego prawa do zwolnienia z niniejszego obowiązku podatkowego. (...) fakt istnienia zwolnienia podmiotowo – przedmiotowego po stronie współwłaściciela posiadajcemu status ZPChr i zajmującego część spornej nieruchomości, skutkować winien uwzględnieniem tej okoliczności przy określeniu wysokości obowiązku podatkowego dotyczącego wszystkich współwłaścicieli nieruchomości”. Na uwagę zasługuje również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 czerwca 2013 r. sygn.. II FSK 2096/11 (wydany w nieco innym stanie prawnym), w którym sąd ten słusznie stwierdził: „ fakt, iż istniało zwolnienie podmiotowo – przedmiotowe po stronie skarżącej powinno spowodować uwzględnienie tej okoliczności przy określeniu wysokości obowiązku podatkowego. Zauważyć w tym miejscu należy, że w kontekście zwolnienia podmiotowego konieczne jest uwzględnienie – przy ustaleniu wysokości owego zwolnienia – procentowego udziału we współwłasności nieruchomości tego współwłaściciela, który korzysta z podmiotowego zwolnienia. Z kolei w odniesieniu do zwolnienia przedmiotowego istotne będzie ustalenie, jaka część nieruchomości wykorzystywana jest faktycznie na działalność objętą zwolnieniem.” Jeszcze dobitniej wskazał na to Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w prawomocnym wyroku z 16 kwietnia 2015 r. sygn.. I SA/Kr 210/15 (wydany w nieco innym stanie prawnym): „ W konsekwencji, podatkiem od nieruchomości w zakresie dotyczącym jej części zajętej na prowadzenie zakładu pracy chronionej, nie mogą być obciążeni zarówno współwłaściciel ten zakład prowadzący, jak i współwłaściciel, którego zwolnienie nie dotyczy (por. też wyrok NSA z dnia 5 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 748/12).”

W analizowanym przypadku zwolnienie przysługuje Wnioskodawcy w odniesieniu do całości nieruchomości, albowiem całość nieruchomości będących przedmiotem wniosku faktycznie wykorzystuje ona na cele prowadzenia działalności gospodarczej jako zakład pracy chronionej. Jednocześnie biorąc pod uwagę fakt, że nieruchomości zajęte są w całości na prowadzenie działalności zakładu pracy chronionej, w ocenie Wnioskodawcy również małżonek nie powinien być zobowiązany do zapłaty podatku. Wynika to z faktu, że w przypadku nieruchomości tego współwłaściciela (Wnioskodawcy), który wykorzystuje nieruchomości na cele prowadzonej działalności jako zakład pracy chronionej oraz tego który nie korzysta z nieruchomości będąc jej współwłaścicielem (Małżonek).

W sprawie spełnione są zatem wszystkie przewidziane w art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l. warunki zastosowania zwolnienia tj.:

- Wnioskodawca posiada status pracodawcy prowadzącego zakład pracy chronionej, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o rehabilitacji oraz zatrudnieniu osób niepełnosprawnych;
- Wskazane nieruchomości są zajęte w całości na potrzeby działalności gospodarczej Wnioskodawcy prowadzonej jako zakład pracy chronionej/.

Dla prawidłowej realizacji zwolnienia z podatku od nieruchomości wobec Wnioskodawcy w tej sprawie konieczne jest również uznanie, że brak obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości odnosić się również będzie do Małżonka Wnioskodawcy. Ewentualnie opodatkowanie podatkiem od nieruchomości męża Wnioskodawcy skutkowałoby bowiem de facto objęciem tym obowiązkiem również Wnioskodawcy (Żony) i faktyczną niemożnością zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości do nieruchomości w całości zajętej na potrzeby prowadzenia zakładu pracy chronionej. Mąż i żona pozostają bowiem w ustroju wspólności majątkowej małżeńskiej.

Z art. 26 Ordynacji podatkowej wynika natomiast, że podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające ze zobowiązań podatkowych podatki. Zgodnie zaś z art. 29 § 1 Ordynacji podatkowej, w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim odpowiedzialność, o której mowa w art. 26, obejmuje majątek odrębny podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka. W konsekwencji w przypadku ewentualnego objęcia podatkiem od nieruchomości w analizowanym przypadku Małżonka, wypaczeniu uległaby instytucja zwolnienia z podatku, która przysługuje zonie (Wnioskodawcy). Wychodząc z założenia racjonalnego ustawodawcy, należy zatem interpretować przepisy u.p.o.l. w taki sposób, aby nie dopuścić do faktycznego opodatkowania podatkiem od nieruchomości podmiotu (tu: Wnioskodawcy – żony), który spełnia precyzyjnie określony warunek zastosowania zwolnienia. Podobne warunki wynikają też z wyroku NSA z 24 lutego 2017 r. sygn. II FSK 3543/16: „ (...) w przypadku, gdy jednemu ze współwłaścicieli nieruchomości przysługuje zwolnienie podatkowe w podatku od nieruchomości, to wprowadzić nie korzystają z niego pozostali współwłaściciele, ale okoliczność ta powinna być uwzględniona przy określeniu wysokości zobowiązania podatkowego. Należy ustalić, jaka część nieruchomości zajęta jest na prowadzenie zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej. W tej części podatkiem nie może być obciążony żaden ze współwłaścicieli, jeżeli spełnione są warunki zwolnienia podatkowego. Solidarna odpowiedzialność współwłaścicieli dotyczyć będzie natomiast tych przedmiotów opodatkowania, które są ich współwłasnością, a których nie obejmuje zwolnienie podatkowe. Tylko w ten sposób możliwe jest zrealizowanie celu zwolnienia podatkowego.”

Jak słusznie wskazał NSA ww. wyroku w kontekście celu analizowanego zwolnienia: „Zwolnienie to można uznać za zwolnienie o charakterze gospodarczo – społecznym. Z jednej strony ma ono doprowadzić do zrównania sytuacji rynkowej przedsiębiorcy, który zatrudnia osoby niepełnosprawne i z tego względu ponosi większe koszty z przedsiębiorcą, który osób takich nie zatrudnia, a z drugiej - zachęcić przedsiębiorców do zatrudniania osób niepełnosprawnych i aktywizacji zawodowej tych osób.”

Należy również podkreślić, że zgodnie z art. 3 ust. 6 u.p.o.l. zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe, o której mowa w ust. 4, nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współwłaścicieli lub posiadaczy jest zwolnionych od podatku od nieruchomości albo nie podlega temu podatkowi. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach lub posiadaczach, którzy podlegają podatkowi od nieruchomości oraz nie są zwolnieni z tego podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu.

W ocenie Wnioskodawcy, przepis ten nie powinien jednak mieć zastosowania do Małżonka z uwagi na to, że nie powinni się go odnosić do współwłasności łącznej. W przypadku posiadania prawa własności udziału w nieruchomości przez małżonków w ramach ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej, mamy do czynienia ze współwłasnością łączną – bezudziałową. Nie jest więc możliwe określenie udziału w prawie własności nieruchomości. Spełnienie w takim przypadku warunku podmiotowego do stosowania zwolnienia od całej nieruchomości przez jednego z małżonków, przesądza o spełnieniu tego warunku w stosunku do całej nieruchomości. Taki pogląd przedstawił Minister Finansów w piśmie z 6.04.2018 nr PS2.844.42.2018 (niepubl.) dotyczącym zwolnienia z podatku od nieruchomości zajętej na prowadzenie zakładu pracy chronionej prowadzonej przez jednego ze współmałżonków: „Wspólność ustawowa małżonków uznawana jest za współwłasność łączną, która – co podnosi Dyrektor Departamentu Podatków

Sektorowych, Lokalnych oraz Podatku od Gier charakteryzuje się tym, że w czasie jej trwania małżonkowie nie mają określonych udziałów. Uzasadnia to, w ocenie Ministerstwa Finansów, stosowanie zwolnienia wobec całej nieruchomości". (cyt. Za; R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2020). Mając zatem na uwadze powyższe należy przyjąć, że w sytuacji gdy Wnioskodawcy przysługuje zwolnienie z podatku od nieruchomości wobec stanowiących ich współwłasność małżeńską nieruchomości zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej jako zakład pracy chronionej również Małżonek nie jest zobligowany do zapłaty podatku od nieruchomości. Tylko taka wykładnia przepisu powoduje, że zwolnienie z art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l. będzie miało faktycznie zastosowanie w sytuacji przedstawionej w stanie faktycznym. Podsumowując, w sytuacji gdy całe nieruchomości stanowiące małżeńską wspólność majątkową są zajęte na prowadzenie działalności zakładu pracy chronionej przez jednego z małżonków (Wnioskodawcę) zarówno Wnioskodawca jak i Małżonek nie są zobligowani do zapłaty podatku od nieruchomości w stosunku do tych nieruchomości.

Burmistrz Sulechowa po rozpatrzeniu przedmiotowego wniosku, w świetle obowiązującego stanu prawnego, wyjaśnia co następuje.

Organ podatkowy stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania wskazanego we wniosku uznaje za prawidłowe.

Zarówno Wnioskodawca jak i Małżonek nie są zobowiązani do zapłaty podatku od nieruchomości od nieruchomości, stanowiących ich współwłasność łączną, które w całości zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej jako zakład pracy chronionej przez jednego z małżonków (wnioskodawcę)

Rozpatrując niniejszą sprawę ocena prawna polega na ustaleniu, czy zarówno Wnioskodawca (Żona) jak i Małżonek nie są zobowiązani do zapłaty podatku od nieruchomości, stanowiących ich współwłasność łączną, które w całości zajęte są na prowadzenie działalności gospodarczej jako zakład pracy chronionej przez jednego z małżonków (Wnioskodawcę - Żonę) której to nieruchomości są współwłaścicielami na zasadzie ustawowej wspólności majątkowej.

Żona prowadzi działalność gospodarczą w przedmiotowej nieruchomości i podlega zwolnieniu podmiotowo-przedmiotowemu, określone w art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l.

Stosownie do regulacji art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3; 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych; 3) użytkownikami wieczystymi gruntów; 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie: a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości, b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2. Jeżeli natomiast 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. 4a-6 (tak, art. 3 ust. 4 ww. ustawy). Zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, o której mowa w ust. 4, nie stosuje się, jeżeli jeden lub

kilku współwłaścicieli lub posiadaczy jest zwolnionych od podatku od nieruchomości albo nie podlega temu podatkowi. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach lub posiadaczach, którzy podlegają podatkowi od nieruchomości oraz nie są zwolnieni od tego podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu (tak, art. 3 ust. 6 ww. ustawy).

Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 4 ww. ustawy, od podatku od nieruchomości zwalnia się również prowadzących zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 511, z późn. zm.²⁴⁾), lub zakłady aktywności zawodowej w zakresie przedmiotów opodatkowania zgłoszonych wojewodzie, jeżeli zgłoszenie zostało potwierdzone decyzją w sprawie przyznania statusu zakładu pracy chronionej lub zakładu aktywności zawodowej albo zaświadczeniem - zajętych na prowadzenie tego zakładu, z wyjątkiem przedmiotów opodatkowania znajdujących się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej spełniające warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych lub zakłady aktywności zawodowej.

Zgodnie z treścią art. 31 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, prowadzący zakład pracy chronionej spełniający warunek, o którym mowa w art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b, lub zakład aktywności zawodowej w stosunku do tego zakładu jest zwolniony z podatków, z zastrzeżeniem ust. 2, z tym że, z podatków od nieruchomości, rolnego i leśnego - na zasadach określonych w przepisach odrębnych. Wprowadzone przez ustawodawcę w art. 31 ust. 2 ww. ustawy wyłączenie powoduje, że zwolnienie o którym mowa powyżej, nie dotyczy podatku od gier, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, cła, podatków dochodowych czy podatku od środków transportowych.

Stosownie zatem do powyższego, podatnikami podatku od nieruchomości są Wnioskodawczyni i jej Małżonek jako właściciele zabudowanej nieruchomości położonej w . Niemniej jednak w stanie faktycznym zawartym we wspólnym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 26 kwietnia 2021 r. zastosowanie znajdzie przepis art. 7 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych statuujący zasadę zwolnienia od podatku od nieruchomości. Istotnym jest, co wynika z treści wniosku, że Wnioskodawczyni i jej Małżonek pozostają we wspólności majątkowej małżeńskiej i zabudowana nieruchomość gruntowa położona w

wchodzi w skład majątku wspólnego małżonków. Wspólność majątkowa pomiędzy małżonkami jest współwłasnością (wspólnością) łączną (art. 196 § 1 k.c.), niekiedy określaną „współwłasnością do niepodzielnej ręki”. Tym, co odróżnia ją od współwłasności w częściach ułamkowych, jest jej bezudziałowy charakter oraz podmiotowa niezmiennosc. Skutkiem bezudziałowego charakteru tej współwłasności jest to, że małżonkowie, nabywając w trakcie jej trwania składnik majątku wspólnego, nabywają go nie w określonych ułamkach, w tym przypadku po połowie, ale na prawach małżeńskiej wspólności majątkowej, co oznacza, że cały przedmiot przysługuje niepodzielnie obojgu małżonkom (tak, K. Skiepmo, Komentarz do spraw o podział majątku wspólnego małżonków, WKP 2017, LEX).

Z analizy stanu faktycznego i złożonych we wspólnym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 26 kwietnia 2021 r. oświadczeń wynika, że Wnioskodawczyni prowadząca na zabudowanej nieruchomości gruntowej położonej w zakład pracy chronionej, spełnia przesłanki zwolnienia od podatku od nieruchomości określone w art. 7 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Wnioskodawczyni bowiem prowadzi na całej nieruchomości gruntowej i w budynku na niej posadowionym zakład pracy chronionej, posiada status pracodawcy prowadzącego zakład pracy chronionej, spełnia kryteria z art. 28 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej

i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych, a nieruchomości o której mowa powyżej nie znajduje się w posiadaniu zależnym podmiotów niebędących prowadzącymi zakłady pracy chronionej.

Zwolnienie z podatku od nieruchomości dla podmiotu posiadającego status zakładu pracy chronionej ma charakter podmiotowo - przedmiotowy. Oznacza to w praktyce, że zwolnieniem objęte są jedynie nieruchomości oznaczone w decyzji przyznającej status zakładu pracy chronionej. Wynika to z faktu, że w okresie po wydaniu decyzji trudno byłoby zweryfikować, czy nowo nabyte nieruchomości spełniają wymagania określone dla obiektów przeznaczonych dla osób niepełnosprawnych (tak, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 24 września 2008 r., VIII SA/Wa 206/08). Zwolnienie z podatku od nieruchomości dla podmiotu posiadającego status zakładu pracy chronionej ma zastosowanie wyłącznie do nieruchomości, które były w posiadaniu tego podmiotu w momencie przyznawania tego statusu i wchodziły w skład zakładu zgodnie z decyzją o przyznaniu takiego statusu. Zamiarem ustawodawcy było, w drodze instrumentów o charakterze fiskalnym, zapewnić podmiotom, z natury rzeczy funkcjonującym w trudniejszych warunkach, wyrównanie szans ich działalności, a tym samym chronić istniejące miejsca pracy dla osób niepełnosprawnych i stymulować tworzenie nowych. Warunki jakie musi spełniać zakład pracy aby uzyskać status zakładu pracy chronionej są szczególne, o czym świadczy wymaganie, by obiekty i pomieszczenia użytkowane przez zakład pracy nie tylko odpowiadały przepisom i zasadom bezpieczeństwa i higieny pracy, ale także uwzględniały potrzeby osób niepełnosprawnych (tak, Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 5 listopada 2001 r., FPS 7/01 oraz w wyroku z dnia 21 grudnia 2006 r., II FSK 1537/05).

Fakt, że nieruchomość stanowi przedmiot współwłasności, nie powoduje wykluczenia możliwości uwzględnienia w wymiarze podatku od nieruchomości okoliczności, że jej część powinna zostać zwolniona z opodatkowania z uwagi na spełnienie warunków podmiotowo – przedmiotowych. Nie może być bowiem tak, że solidarna odpowiedzialność współwłaścicieli za zobowiązanie z tytułu podatku od nieruchomości uniemożliwia skorzystanie z ustawowego prawa do zwolnienia z niniejszego obowiązku podatkowego. Nie oznacza to oczywiście, – na co zwrócił uwagę Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 czerwca 2013 r., II FSK 2096/11 - że zwolnienie podatkowe przysługujące jednemu ze współwłaścicieli powoduje, iż korzystają z niego również pozostali współwłaściciele. Obowiązujące przepisy prawa nie pozwalają na opodatkowanie części nieruchomości, stanowiącej współwłasność, stosownie do udziałów w tej nieruchomości lub zgodnie z faktycznym jej wykorzystywaniem przez poszczególnych współwłaścicieli. Zgodzić należy się z poglądem prezentowanym w tym wyroku, że w praktyce, jeżeli jeden ze współwłaścicieli spełnia warunki do zwolnienia z podatku od nieruchomości określone w art. 7 ust. 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, to wtedy od wysokości obowiązku podatkowego naliczonego od całej nieruchomości należy odliczyć - obliczając wymiar należnego podatku - kwotę, która wynika z opodatkowania części zwolnionej (wykorzystywanej przez podmiot zwolniony i odpowiadający zwolnieniu przedmiotowemu). Dopiero w zakresie tak wyliczonego obowiązku podatkowego wszyscy współwłaściciele będą ponosić odpowiedzialność solidarną. Natomiast fakt istnienia zwolnienia podmiotowo – przedmiotowego po stronie współwłaściciela posiadającego status zakładu pracy chronionej i zajmującego część spornej nieruchomości, skutkować winien uwzględnieniem tej okoliczności przy określaniu wysokości obowiązku podatkowego dotyczącego wszystkich współwłaścicieli nieruchomości. Zauważyć w tym miejscu należy, że w kontekście zwolnienia podmiotowego konieczne jest uwzględnienie - przy ustalaniu wysokości owego zwolnienia - procentowego udziału we współwłasności nieruchomości tego współwłaściciela, który korzysta z podmiotowego zwolnienia. Z kolei w odniesieniu do zwolnienia przedmiotowego istotne będzie ustalenie, jaka część nieruchomości wykorzystywana jest faktycznie na działalność objętą zwolnieniem. W konsekwencji, podatkiem od nieruchomości w zakresie dotyczącym części zajętej na

prorowadzenie zakładu pracy chronionej, nie mogą być obciążeni zarówno współwłaściciel ten zakład prowadzący, jak i współwłaściciel, którego zwolnienie nie dotyczy (tak, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 15 stycznia 2015 r., II FSK 3012/12). Podobne stanowisko o braku możliwości obciążenia zarówno współwłaściciela prowadzącego zakład pracy chronionej, jak i współwłaściciela, którego zwolnienie nie dotyczy, podatkiem od nieruchomości w zakresie dotyczącym części zajętej na prowadzenie zakładu pracy chronionej zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r. I SA/Kr 210/15.

Przepisy art. 3 ust. 6 u.p.o.l. weszły w życie z dniem 14 lipca 2017 roku, wprowadziły zmianę zasady dla współwłaścicieli w zakresie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązanie podatkowe, które nie stosuje się, jeżeli jeden lub kilku współwłaścicieli lub posiadaczy jest zwolnionych od podatku od nieruchomości albo nie podlega temu podatkowi. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach lub posiadaczach, którzy podlegają podatkowi od nieruchomości oraz nie są zwolnieni od tego podatku, w zakresie odpowiadającym ich łącznemu udziałowi w prawie własności lub posiadaniu, jednak jak ustalić udział we wspólności majątkowej pomiędzy małżonkami, która jest współwłasnością (wspólnością) łączną. Ustanowienie solidarnego obowiązku zapłaty podatku oznacza, że każdy ze współwłaścicieli jest obowiązany do uiszczenia całej kwoty należności podatkowej, a zapłata dokonana przez jednego bądź kilku ze współwłaścicieli zwalnia pozostałych z obowiązku zapłaty. Zasada solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe nie ma jednak zastosowania w odniesieniu do współwłasności w częściach ułamkowych lokalu użytkowego - garażu wielostanowiskowego w budynku mieszkalnym wraz z gruntem stanowiących odrębny przedmiot własności. W takiej sytuacji obowiązek podatkowy ciąży na współwłaścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w prawie własności. Zasada ta nie znajduje również zastosowania w przypadku, gdy wyodrębniono własność lokali. Wówczas obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od części budynku stanowiących nieruchomość wspólną w rozumieniu art. 3 ustawy o własności lokali (Dz. U. z 2015 r. poz. 1892 ze zm.) ciąży na właścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w nieruchomości wspólnej.

W odniesieniu do rozpoznawanej sprawy uznać trzeba, że fakt istnienia zwolnienia podmiotowo - przedmiotowego po stronie współwłaściciela (żony) posiadającego status ZPChr i zajmującego nieruchomość, skutkować winien uwzględnieniem tej okoliczności przy określaniu wysokości obowiązku podatkowego dotyczącego współwłaścicieli nieruchomości.

W ocenie organu podatkowego podatek powinien zostać naliczony w ten sposób, że Żona (Wniokodawca prowadząca Zakład pracy Chronionej będzie korzystała ze zwolnienia z podatku od nieruchomości w ramach art. 7 ust. 2 pkt 4 u.p.o.l. w kwocie naliczonego podatku w pełnej wysokości, Mąż, który nie korzysta ze zwolnienia z podatku od nieruchomości z uwagi na to że zakład prowadzony jest na całej nieruchomości też będzie korzystał ze zwolnienia (w praktyce oboje małżonkowie dostaną takie same decyzje do zapłaty). Stosownie bowiem do aktualnej linii orzeczniczej sądów administracyjnych skoro cała zabudowana nieruchomość wykorzystywana jest do prowadzenia zakładu pracy chronionej, a Wnioskodawczyni spełnia wszystkie przesłanki z art. 7 ust. 2 pkt 4 ww. ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, to cała nieruchomość korzysta ze zwolnienia od podatku od nieruchomości i nie ma podstaw do obciążania tym podatkiem męża Wnioskodawczyni.

Pouczenie:

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który

wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm)

Skargę do WSA 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 (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Burmistrza Sulechowa Plac Ratuszowy 6, 66-100 Sulechów, w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy.

Otrzymuje:

Pełnomocnik

BURMISTRZ
Wojciech Sołtys