

Białystok, 2018-06-13

RIO.II-025-14/18



Urząd Gminy Suwałki
ul. Świerkowa 45
16-400 Suwałki

W związku z otrzymaniem wniosku z dnia 8 maja 2018 roku (wpłynął do tut. Izby w dniu 14 maja 2018 r.) o udzielenie wyjaśnienia w zakresie prawidłowości opodatkowania współwłasności w łącznym zobowiązaniu pieniężnym, uprzejmie wyjaśniam.

Zgodnie z postanowieniami art. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1964 roku o podatku rolnym (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 roku, poz. 1892), podatnikami podatku rolnego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami gruntów, z zastrzeżeniem ust. 2;
- 2) posiadaczami samoistnymi gruntów;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami gruntów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Ustęp 5 przywołanego przepisu kreuje zasadę, iż jeżeli grunty, o których mowa w art. 1 ustawy, stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowią odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem rolnym, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (posiadaczach). Wyjątkiem od niej jest sytuacja opisana w treści ustępu 6 przepisu, w której grunty, o których mowa w ust. 5, stanowią gospodarstwo rolne, a obowiązek podatkowy ciąży na tej osobie będącej współwłaścicielem (posiadaczem), która to gospodarstwo prowadzi w całości. Oznacza to, iż w obszarze zakresu pojęcia podatnika podatku rolnego, jako konsekwencję stosunku prawnego współwłasności ustawodawca wprowadził dwie odrębne regulacje uzależnione od tego, czy grunty podlegające opodatkowaniu spełniają kwalifikację gruntów gospodarstwa rolnego.

Analogicznie kwestie statusu podatnika rozstrzygają ustawy odpowiednio:

- o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (j. t. Dz. U z roku 2017, poz. 1785

ze zm.) treścią art. 3 ust. 4 wyrażającym zasadę, 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. 4a-6;

- o podatku leśnym z dnia 30 października 2002 r. (j. t. Dz. U. z roku 2017, poz. 1821), która w art. 2 ust. wskazuje, iż jeżeli las jest współwłasnością lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, stanowi wówczas odrębny przedmiot opodatkowania podatkiem leśnym, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z wyłączeniem tej zasady w sytuacji opisanej w ust. 5 przepisu.

Należy zatem zauważyć spójne i konsekwentne podejście legislacji do kwestii współwłasności w aspekcie odpowiedzialności podatników za zobowiązania podatkowe. Jest ono oparte na charakterystycznej dla konstrukcji podatnika w polskim systemie prawnym, ścisłym powiązaniu podmiotu z przedmiotem podatku, skutkującym rozszerzeniem zakresu pojęcia podatnika. W wyrazie praktycznym oznacza to konieczność wydania, w przypadku osób fizycznych, decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego na wszystkich solidarnie zobowiązanych podatników. W kontekście brzmienia art. 92 §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r., poz. 201) oznacza to dla zobowiązań powstających w sposób przewidziany w art. 21 §1 pkt 2 ustawy odpowiedzialnymi solidarnie są podatnicy, którym decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego doręczono.

Rozstrzygające jednak dla kwestii prawidłowości opodatkowania współwłasności w podatku rolnym i pozostałych podatkach lokalnych jest konstrukcja prawna, za pomocą której samorządowe organy podatkowe mogą znacznie uprościć pobór podatków samorządowych. Chodzi w tym przypadku o pobór należnego zobowiązania podatkowego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego. Wyraża się ona w treści art. 6c ust. 1 ustawy o podatku rolnym: Osobom fizycznym, na których ciąży obowiązek podatkowy w zakresie podatku rolnego oraz jednocześnie w zakresie podatku od nieruchomości lub podatku leśnego dotyczący przedmiotów opodatkowania położonych na terenie tej samej gminy, wysokość należnego zobowiązania podatkowego pobieranego w formie łącznego zobowiązania pieniężnego ustala organ podatkowy w jednej decyzji (nakazie płatniczym). Z kolei odrębną regulację przewidział ustawodawca do sytuacji, w której przedmiot opodatkowania stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych. Jest nią ustęp drugi przywołanego przepisu o treści: Łączne zobowiązanie pieniężne należne od przedmiotów opodatkowania

stanowiących współwłasność lub znajdujących się w posiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych ustala się w odrębnej decyzji (nakazie płatniczym), który wystawia się na któregośkolwiek ze współwłaścicieli (posiadaczy). Jeżeli gospodarstwo rolne prowadzi w całości jedna z tych osób, nakaz płatniczy wystawia się na tę osobę. Regulacja ta jest konsekwencją innych przepisów zawartych w ustawie o podatku rolnym (vide art. 3 ust. 6), ale także ustawie o podatku leśnym i w obszarze podatku od nieruchomości uregulowanego ustawą o podatkach i opłatach lokalnych. Chodzi o konsekwencje w zakresie konstrukcji podmiotu podatku. Jednakże w obszarze regulacji łącznego zobowiązania pieniężnego prawodawca przewidział nieco inne konsekwencje niż w przypadku regulacji podmiotu podatku, co jest konsekwencją istoty tej konstrukcji prawnej. Skoro w przypadku łącznego zobowiązania pieniężnego chodzi o uproszczenie poboru podatku, to nakaz płatniczy wystawia się nie na każdego współwłaściciela czy też każdego posiadacza, lecz na któregośkolwiek z nich. Wyjątek w tym zakresie - a zatem wskazanie wprost przez ustawę, na jaki podmiot należy wystawić nakaz płatniczy - dotyczy sytuacji, w której jedna z osób prowadzi gospodarstwo rolne w całości. Wówczas nakaz płatniczy należy wystawić na tę osobę. Wprowadzenie tej regulacji jest logiczną konsekwencją przyjęcia przez ustawodawcę, że określone grunty stanowią grunty gospodarstwa rolnego.

Reasumując i odpowiadając na pytanie sformułowane w Państwa wniosku należy wskazać, iż potencjalnie możliwe są dwie sytuacje. Pierwsza, w której organowi podatkowemu uda się potwierdzić, że grunty rolne jako gospodarstwo rolne prowadzone jest w całości przez jednego ze współwłaścicieli, któremu wystawiony zostanie nakaz płatniczy (decyzja) na łączne zobowiązanie pieniężne. I sytuacja druga, w której nie zaistnieje przesłanka z art. 3 ust. 6, a gospodarstwo rolne prowadzić będą także inne osoby będące współwłaścicielami czego konsekwencją będzie konieczność wystawienia i doręczenia nakazu płatniczego (decyzji) solidarnie wszystkim współwłaścicielom (podatnikom).

Jednocześnie podkreślić trzeba, że regionalna izba obrachunkowa nie jest organem właściwym do rozstrzygania indywidualnych spraw podatkowych. Przedstawione poglądy nie mają charakteru wiążącego i mogą być jedynie pomocniczo wykorzystywane przez organy zobowiązane do rozstrzygania konkretnych stanów faktycznych. Wydawanie indywidualnych interpretacji prawa podatkowego odbywa się na zasadach określonych w rozdziale 1a ustawy Ordynacja podatkowa.

ZASTĘPCA NACZELNIKA
WYDZIAŁU KONTROLI

mgr Paweł Kucyjan

ZASTĘPCA PRZESŁA
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Białymstoku

Dariusz Penczyński