

Oświęcim, dnia 12 listopada 2013 r.

Znak sprawy:
FP.310.1.2013.II

Wnioskodawca
Syndyk Masy Upadłości . spółka
z ograniczoną odpowiedzialnością
w upadłości likwidacyjnej

reprezentowany przez:
Radcę Prawnego

PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Oświęcim, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku złożonego w dniu 9 września 2013 roku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

stwierdza, że

1. Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku w zakresie interpretacji art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i lit. c oraz art. 5 ust 1 pkt 2 lit b i lit e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. nr 95, poz. 613 ze zm) - jest nieprawidłowe.
2. Stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku w zakresie przedstawionego stanowiska, że raty podatku od nieruchomości wynikające ze złożonej rocznej deklaracji na podatek od nieruchomości stają się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości - jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 9.09.2013r. do organu podatkowego wpłynął wniosek Syndyka Masy Upadłości spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów ustawy z dnia 12.01.1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 – j.t. ze zm. - dalej zwana upol) w zakresie zastosowania stawek podatku od nieruchomości dla przedmiotów opodatkowania będących w posiadaniu spółki w upadłości likwidacyjnej, które nie są wykorzystywane do działalności gospodarczej.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej jest użytkownikiem

wieczystym gruntu oraz właścicielem budynku i urządzenia stanowiącego odrębną nieruchomość. W dniu 2012 roku Sąd Rejonowy dla Krakowa - Śródmieścia w Krakowie Wydział VIII Gospodarczy dla Spraw Upadłościowych i Naprawczych ogłosił upadłość obejmującą likwidację majątku Spółki sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej (sygn. akt ...). Syndykiem Masy Upadłości Spółki sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej został ustanowiony Wnioskodawca. Wskazana nieruchomość weszła w skład masy upadłości Spółki, zgodnie z dyspozycją art. 61 ustawy z dnia 28 lutego 2003 roku Prawo upadłościowe i naprawcze (Dz.U. 2012, poz. 1112 – j.t. ze zm.), który stanowi, że z dniem ogłoszenia upadłości majątek upadłego staje się masą upadłości, służącą zaspokojeniu wierzycieli. Upadły utracił z mocy samego prawa prawo zarządu oraz możliwość korzystania i rozporządzania mieniem wchodzącym do masy upadłości w przypadku, gdy ogłoszono upadłość obejmującą likwidację jego majątku (art. 75 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego). Wnioskodawca zaznaczył, że obecnie toczy się postępowanie likwidacyjne, a ww. nieruchomość nie jest w jakikolwiek sposób wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej i jest opodatkowana podatkiem od nieruchomości na podstawie art 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jako grunt i budynek związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wnioskodawca wskazał na brzmienie art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który przewiduje, iż osoby prawne obowiązane są wpłacać obliczony w deklaracji podatek nieruchomości do 15 dnia każdego miesiąca, a za styczeń do 31 stycznia. Natomiast artykuł 91 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego stanowi, iż zobowiązania pieniężne upadłego, których termin świadczenia jeszcze nie nastąpił stają się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

1. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, iż nieruchomość wchodzącą w skład masy upadłości, na której nie jest wykonywana żadna działalność gospodarcza i w stosunku do której prowadzone są czynności mające jedynie na celu likwidację majątku upadłego należy kwalifikować jako „pozostały grunt” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c Ustawy, a znajdujący się na nieruchomości budynek jako „pozostałe budynki lub ich części” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. e Ustawy?
2. Czy prawidłowe jest stanowisko Wnioskodawcy, iż miesięczne raty podatku za 2012 rok obejmujące okres po ogłoszeniu upadłości Spółki stały się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości?

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż z racji, że nieruchomość z uwagi na przedstawiony stan faktyczny utraciła związek z prowadzeniem działalności gospodarczej ze względu na ogłoszoną upadłość Spółki sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej i prowadzenie w stosunku do przedmiotowej nieruchomości wyłącznie czynności likwidacyjnych, powinna zostać opodatkowana na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c upol, jako „pozostałe grunty”, a nie wyższym wymiarem podatku przewidzianego w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit a upol z uwagi na zakwalifikowanie nieruchomości, jako „grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Znajdujący się na nieruchomości gruntowej budynek również nie powinien zostać opodatkowany wyższą stawką podatku na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol jako mający związek z prowadzeniem działalności gospodarczej, a na podstawie lit. e tego przepisu, jako pozostałe budynki lub ich części”. Ponadto, Wnioskodawca twierdzi, iż zgodnie z regulacją przewidzianą w prawie upadłościowym i naprawczym miesięczne raty podatku od nieruchomości za rok 2012 obejmujące okres po ogłoszeniu upadłości Spółki sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej (a więc miesiące ... 2012 roku) stały się wymagalne w dniu ogłoszenia upadłości, tj. ... 2012 roku.

Wnioskodawca uważa, że kluczowe z punktu widzenia ww. stanu faktycznego jest rozróżnienie gruntów i budynków na związane i niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Upol za działalność gospodarczą rozumie działalność, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 02 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004 nr 173, poz. 1807 ze zm.) z wyłączeniem działalności rolniczej lub leśnej oraz wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza pięciu (art. 1a ust. 1 pkt 4 i art. 1a ust. 2 upol).

Zdaniem Wnioskodawcy upol nie określa, na czym ma polegać związek nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także nie określa jak należy opodatkować nieruchomości podatnika w przypadku ogłoszenia jego upadłości. Wnioskodawca zgadza się z tezą reprezentowaną w orzecznictwie, iż fakt czasowego zawieszenia działalności gospodarczej nie prowadzi do utraty związku z prowadzeniem działalności gospodarczej przez budynki lub grunty (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 07 kwietnia 1997 roku, sygn.: I SA/Łd 628/97). Jednak zaznacza, że Naczelny Sąd Administracyjny jednocześnie wskazał, że w przypadku ogłoszenia upadłości podmiotu gospodarczego nie można mówić o czasowym zawieszeniu prowadzenia działalności". Podkreśla, że choć w orzecznictwie panuje pogląd, że: „grunt/część gruntu/budynek/część budynku/część budynku mieszkalnego, zajęte przez podmiot gospodarczy dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, przez cały okres posiadania ich przez ten podmiot, w całości są gruntem, częścią gruntu, budynkiem lub częścią budynku związanymi z działalnością gospodarczą" (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego - ośrodek zamiejscowy w Katowicach z dnia 17 grudnia 2001 roku, sygn. I SA/Ka 2111/00, Legalis) to podatnik może wykazać, iż w ciągu roku podatkowego nastąpiła zmiana sposobu wykorzystania nieruchomości powodująca, iż utraciła ona związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawdopodobniając zaistniałe okoliczności w trybie art. 6 ust. 8 pkt 2 Ustawy. Przy czym chodzi o wykluczenie związku realnego, a nie jakiegokolwiek (por. wyżej cytowany wyrok NSA).

Wnioskodawca swoje stanowisko, iż przedmiotowa nieruchomość w związku z ogłoszeniem upadłości Spółki i faktem, iż nie jest na niej prowadzona żadna działalność gospodarcza, utraciła związek z prowadzeniem działalności gospodarczej, który to związek stanowi przesłankę obciążenia jej wyższą stawką podatkową niż nieruchomości z taką działalnością niezwiązanych, opiera m. in. w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, który stwierdził, iż: „zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej przez syndyka i podejmowanie przez niego w ramach przysługującego mu prawa zarządzania majątkiem upadłego, jedynie czynności zmierzających do likwidacji majątku, wyklucza możliwość uznania budynków i gruntów wchodzących w skład tego majątku za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą" (por. ww. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 07 kwietnia 1997 roku). Jeżeli jednak nieruchomości należące do podmiotu, w stosunku, do którego ogłoszono upadłość, są na przykład wydierżawione i wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej przez inny podmiot albo, gdy syndyk po ogłoszeniu upadłości uzyskał zgodę na prowadzenie działalności gospodarczej właściwe będzie opodatkowanie nieruchomości według wyższej stawki. Wnioskodawca stoi na stanowisku, że gdy prowadzone są jedynie czynności likwidacyjne, nieruchomości należy opodatkować jako pozostałe (por. L. Etel Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, 2009, Legalis oraz G Dudar, L. Etel S. Presnarowicz, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC 2008, LEX).

Wnioskodawca zaznacza, iż w stosunku do przedmiotowej nieruchomości prowadzi wyłącznie czynności likwidacyjne. Nieruchomość ta nie jest ani wydierżawiona, ani wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej przez inny podmiot. Ponadto Wnioskodawca nie posiada zgody rady wierzycieli na prowadzenie przedsiębiorstwa Upadłego przez okres dłuższy niż 3 miesiące, stosownie do art. 206 ust. 1 pkt 1 Prawa upadłościowego i naprawczego.

W zakresie wymagalności miesięcznych rat podatku od nieruchomości Wnioskodawca podziela stanowisko zajmowane przez powołane orzecznictwo sądów administracyjnych, iż istniejące w dniu ogłoszenia upadłości zobowiązania upadłego, w tym podatkowe stają się z tym dniem wymagalne" (wyrok wsa w Rzeszowie z dnia 16 marca 2012 roku, sygn. akt I SA/Rz 53/12, Legalis). Wnioskodawca uważa, iż raty podatku od nieruchomości za 2012 roku stały się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości Spółki sp. z o. o. w upadłości likwidacyjnej ponieważ przepisy prawa upadłościowego i naprawczego mają charakter Lex specialis w stosunku do prawa podatkowego w zakresie zaspokajania [zrealizowania] należności podatkowych (wyrok wsa w Rzeszowie, również podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku NSA z dnia 25 lipca 2002 roku, sygn. Akt III SA 84/01, Legalis).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się:

1. W odniesieniu do pytania zawartego w punkcie 1 - za nieprawidłowe.
2. W odniesieniu do pytania zawartego w punkcie 2 - za prawidłowe.

Uzasadnienie prawne oceny:

Ad. 1

Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają:

- a) grunty,
- b) budynki lub ich części,
- c) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Stosownie do treści art. 2 ust. 1, art. 3 ust. 1, art. 4 ust. 1 oraz art. 6 ust. 9 upol obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości ciąży na właścicielu gruntów, budynków lub ich części oraz budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także na użytkowniku wieczystym gruntów, przy czym podatnicy będący osobami prawnymi obowiązani są składać bez wezwania organu podatkowego deklaracje na podatek od nieruchomości, w których wykazują podatek do zapłaty obliczony dla gruntów od powierzchni, dla budynków od powierzchni użytkowej, a dla budowli od wartości oraz wpłacać obliczony w deklaracji podatek - bez wezwania - na rachunek budżetu właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia.

Wysokość stawek podatku od nieruchomości dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania znajdujących się w granicach administracyjnych Miasta Oświęcim wynika z Uchwały Rady Miasta Oświęcim w tym zakresie. Uprawnienie do ustalania wysokości powyższych stawek zostało nadane przez art. 5 ust. 1 upol, który stanowi, że rada gminy określa wysokości stawek podatku od nieruchomości dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania w granicach ustalonych stawek maksymalnych, które są różne w zależności od zakwalifikowania poszczególnych przedmiotów opodatkowania do wymienionych kategorii:

1) grunty:

- a) związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków,
- b) pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych,
- c) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego,

2) budynki:

- a) mieszkalnych,
- b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub

- ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej,
- c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym,
 - d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń,
 - e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Zarówno maksymalne stawki podatku określone w upol jak i te określone w uchwale rady miasta od gruntów i budynków związanych z działalnością gospodarczą są wyższe niż od gruntów i budynków pozostałych. Wątpliwość wnioskodawcy dotyczy czy ma zakwalifikować grunty i budynki będące w posiadaniu spółki w upadłości likwidacyjnej do gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, nawet jeśli faktycznie nie jest prowadzona tam działalność, czy raczej do gruntów i budynków pozostałych.

W odpowiedzi na zadane pytanie pozwoli analiza artykuł 1a ust. 1 pkt 3 upol, który zawiera definicję gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powyższy przepis wskazuje, że za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy uznać grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Ustawodawca formułując powyższy przepis przyjął, że wszystkie grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, poza dwoma wyjątkami (nie występujące w niniejszej sprawie), podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, są związane z działalnością gospodarczą, w tym również grunty, budynki i budowle nie służące w rzeczywistości do prowadzenia działalności gospodarczej. Sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że grunt, budynek i budowla są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ponieważ w definicji nie ma warunku wykorzystania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą (por. Etel L., „Podatek od nieruchomości, rolny lub leśny”, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 39).

Ponadto nie bez przyczyny ustawodawca posłużył się pojęciem „związane z działalnością gospodarczą” a nie „zajęte na działalność gospodarczą”, co wskazuje, że nie jest konieczne faktyczne zajęcie danej nieruchomości na działalność gospodarczą aby uznać związek danej nieruchomości z działalnością gospodarczą. Zgodnie z brzmieniem wyżej cyt. art. 1a ust. 1 pkt 3 upol wystarczy aby związek z działalnością gospodarczą polegał na tym, aby nieruchomość (grunt, budynek, budowla) były w posiadaniu przedsiębiorcy. Ustawodawca wskazał, że za użyte w ustawie określenie działalność gospodarcza należy rozumieć działalność, o której mowa w przepisach Prawa działalności gospodarczej z wyłączeniem działalności rolniczej lub leśnej oraz wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5 (art. 1a ust. 1 pkt. 4 i ust. 2 upol). Dalej przepis wskazuje na wyłączenie od przyjętej zasady i stanowi iż grunty, budynki i budowle mogą być uznane za nie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej nawet jeśli są w posiadaniu przedsiębiorcy pod warunkiem, że nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Z powyższego wynika, że względy techniczne muszą dotyczyć przedmiotu opodatkowania tj. gruntów, budynków i budowli – a nie podatnika. Okoliczność, na którą powołuje się Wnioskodawca nie jest związana ze stanem danej nieruchomości co, jak wykazano, stanowi jedyną przesłankę aby przedsiębiorca mógł płacić podatek od nieruchomości od poszczególnych przedmiotów opodatkowania wg stawek niższych niż

od związanych z działalnością gospodarczą. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 672 – j.t. z późn. zm.) działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. W niniejszej sprawie znaczenie ma, że podatnik (posiadacz nieruchomości) nadal posiada status przedsiębiorcy. Zgodnie z treścią art. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej cyt powyżej przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną - wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Natomiast na podstawie art. 6 ust.1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach, z zachowaniem warunków określonych przepisami prawa. Należy także podkreślić, że wykreślenie przedsiębiorcy z Krajowego Rejestru Sądowego poprzedzone może być postępowaniem upadłościowym. Do chwili zatem zakończenia procesu upadłości dany podmiot nie traci przymiotu przedsiębiorcy (por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24.05.2012 r., sygn. akt III SA/Po 441/12). Przepis art.75 ust.1 Prawa upadłościowego i naprawczego stanowi, że jeżeli ogłoszono upadłość obejmującą likwidację majątku upadłego, upadły traci prawo zarządu oraz możliwość korzystania i rozporządzania mieniem wchodzącym do masy upadłości, nie stanowi, iż upadły traci status przedsiębiorcy. Jedynie przechodzi on w inną, końcową fazę, w której najczęściej dochodzi do "wygaszania" działalności gospodarczej. Objęcie majątku upadłego przez syndyka polega na stworzeniu takiej sytuacji faktycznej i prawnej, w której syndyk ma zapewnione całkowite władztwo nad majątkiem upadłego, z wyłączeniem osób trzecich. Termin więc "czynności zarządu syndyka" obejmuje tylko czynności faktyczne i prawne oraz czynności postępowania związane z bieżącym utrzymywaniem majątku upadłego, jak również prowadzeniem jego przedsiębiorstwa, o czym stanowi właśnie art. 312 Prawa upadłościowego i naprawczego. W dotychczasowym orzecznictwie wypowiadano już poglądy, że brak jest uzasadnionych podstaw, aby z chwilą objęcia obowiązków przez syndyka posiadanie gruntów przez podatnika, które jest stanem faktycznym nadal trwającym, miało przestać decydować o kwalifikacji gruntów/ budynków/ budowli. O wysokości stawki podatku od nieruchomości, opłacanego przez podmiot będący spółką w upadłości, decyduje pozycja prawna i faktyczna właściciela, a nie syndyka masy upadłości (por. wyrok NSA z dnia 24.05.2004 r., sygn. akt FSK 90/04, publ. ONSAiWSA 2004/3/62; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17.03.2009 r., sygn. akt I SA/Po 1567/08). Stosownie do art. 60¹ Prawa upadłościowego i naprawczego po ogłoszeniu upadłości przedsiębiorca występuje w obrocie pod dotychczasową firmą z dodaniem oznaczenia "w upadłości likwidacyjnej" albo "w upadłości układowej". Rozwiązanie zawarte w tym przepisie ma na celu zapewnienie pewności obrotu prawnego. Ogłoszenie upadłości samo przez się nie wyłącza jeszcze przedsiębiorcy z obrotu gospodarczego. Zatem brak w przepisach obowiązującego prawa zapisów pozwalających na odmienne traktowanie nieruchomości, na gruncie upoś, będących w posiadaniu tego samego podmiotu w okresie przed i po dacie ogłoszenia upadłości.

Stwierdzić nadto należy, że konstrukcja podatku od nieruchomości ma charakter majątkowy (rzeczowy), nie przychodowy, nie nawiązuje do wpływów z nieruchomości. Skupia się na samej własności lub posiadaniu gruntów, budynków i budowli, użytkowaniu wieczystym gruntów. Obowiązek wyższej stawki podatku został uzależniony tylko od potencjalnych możliwości osiągnięcia przychodów z budynku, budowli, gruntu. Wysokość stawki podatkowej nie zależy od rzeczywistych przychodów, ich wysokości, jakie przynosi czy może przynosić wykorzystywanie przedmiotu opodatkowania w działalności gospodarczej (por. wyrok WSA z 5.09.2012 r., sygn. akt I SA/Lu 312/12). Zatem fakt „wejścia” spółki w fazę likwidacji pozostaje bez znaczenia z punktu widzenia zastosowania właściwych stawek podatku dla nieruchomości, których posiadaczem jest spółka w upadłości likwidacyjnej.

Jak wykazano wyżej podatnik jest przedsiębiorcą, także w trakcie postępowania upadłościowego, zmierzającego do likwidacji tego podmiotu. Ten status ma podatnik do momentu ustania bytu prawnego. Ani brak zgody na dalsze prowadzenie przedsiębiorstwa w toku upadłości likwidacyjnej, ani brak zgody na zbycie nieruchomości będących w posiadaniu spółki w upadłości w toku upadłości likwidacyjnej, nie eliminują statusu przedsiębiorcy, tyle że w upadłości. (por. wyrok NSA z dnia 24.05.2004 r., sygn. akt FSK 90/04; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17.03.2009 r., sygn. akt I SA/Po 1567/08, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25.05.2006 r., sygn. akt I SA/Rz 324/05)

Z godnie z powyższym niewątpliwie --- Sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej posiada status przedsiębiorcy, zatem na mocy obowiązujących przepisów (cyt. powyżej) podatek od nieruchomości będących w posiadaniu tego podmiotu winien być opłacany według zastosowania stawek przewidzianych dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania jak od gruntów / budynków / budowli związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Ad. 2

Stosownie do art. 6 ust. 1 upol obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. Natomiast zgodnie z art. 6 ust. 9 upol m.in. osoby prawne są obowiązane:

- 1) składać, w terminie do dnia 31 stycznia, organowi podatkowemu właściwemu ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania, deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy,
- 2) odpowiednio skorygować deklaracje w razie zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia;
- 3) wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości - bez wezwania - na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia.

Powyższe wskazuje, że zobowiązanie w podatku od nieruchomości dla podmiotów posiadających osobowość prawną powstaje z mocy prawa bez konieczności wydawania decyzji przez organ podatkowy w tym zakresie, czyli powstaje zgodnie z art. 21 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa, który stanowi, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania. Zobowiązanie w podatku od nieruchomości jest zobowiązaniem rocznym, a jego wysokość w przypadku osób prawnych wynika ze złożonej na dany rok deklaracji na podatek od nieruchomości a płatność jest rozłożona na raty zgodnie z dyspozycją cyt wyżej art. 6 ust. 9 upol. Biorąc pod uwagę, że w orzecznictwie sądów administracyjnych silnie akcentowany jest pogląd, iż przepisy ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze mają charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów ustawy Ordynacja podatkowa (por. uchwała NSA z dnia 18.06.2007 r. sygn. akt II FPS 6/06, wyrok NSA z dnia 7.12.2005 r., sygn. akt I FSK 752/05, wyrok NSA z dnia 30.06.2004 r., sygn. akt FSK 213/04, wyrok WSA w Łodzi z dnia 8.01.2010 r., sygn. akt I SA/Łd 942/09, wyrok WSA w Krakowie z dnia 26.11.2008 r., sygn. akt III SA/Kr 471/08) oraz treść art. 91 ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze, który stanowi, że zobowiązania pieniężne upadłego, których termin płatności świadczenia jeszcze nie nastąpił, stają się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości podatek od nieruchomości za 2012 rok wykazany przez Spółkę --- sp. z o.o. w złożonej deklaracji stał się wymagalny z dniem ogłoszenia upadłości ww. podmiotu. w dniu 1.2.2012 r., nawet jeśli nie upłynął jeszcze termin płatności raty podatku ustalony w art. 6 ust. 9 pkt 3 upol.

Zważyć należy, że niniejsza interpretacja traci swą ważność w przypadku zmiany któregokolwiek z elementów stanu faktycznego lub zmianą stanu prawnego.

POUCZENIE

Stronie przysługuje prawo wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, przy ul. Rakowickiej 10, 31-511 Kraków 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. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach - art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 55 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54§ 1 ww. ustawy).

Otrzymują:

1/Adresat

2/FP a/a

PEŁNIĄCY FUNKCJĘ
PREZYDENTA MIASTA

mgr Jolanta Chwajkiewicz

y, dnia 06 września 2013 roku

Prezydent Miasta Oświęcim
ul. Zaborska 2
32-600 Oświęcim

Wnioskodawca: Syndyk Masy Upadłości
odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej

reprezentowany przez radcę prawnego

WNIOSEK

o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

W imieniu Wnioskodawcy – Syndyka Masy Upadłości spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej, pełnomocnictwo w załączeniu, na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2005 nr 8, poz. 60 ze zm.), zwracam się z wnioskiem o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie interpretacji art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i lit. c oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i lit. e ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. 2010 nr 95, poz. 613 ze zm., dalej „Ustawa”).

I. STAN FAKTYCZNY:

Spółka spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w upadłości likwidacyjnej jest użytkownikiem wieczystym gruntu oraz właścicielem budynku i urządzenia stanowiącego

0,66 zł/m², a od pozostałych gruntów 0,10 zł/m². Natomiast stawka podatku od powierzchni użytkowej budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna wynosi 17,58 zł/m², od innych zaś - 5,65 zł/m².

Natomiast, na podstawie Uchwały Rady Gminy Oświęcim z dnia 21 listopada 2012 roku nr XXXIII/232/12 podatek od nieruchomości za 2013 rok wynosił od powierzchni gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - 0,66 zł/m², a od pozostałych gruntów - 0,15 zł/m². Natomiast stawka podatku od powierzchni użytkowej budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza lub leśna została określona w wysokości 17,58 zł/m², od innych zaś - 5,65 zł/m².

Art. 6 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewiduje, iż osoby prawne obowiązane są wpłacać obliczony w deklaracji podatek nieruchomości do 15 dnia każdego miesiąca, a za styczeń do 31 stycznia. Artykuł 91 ust. 1 Prawa upadłościowego i naprawczego stanowi, iż zobowiązania pieniężne upadłego, których termin świadczenia jeszcze nie nastąpił stają się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości.

II. STANOWISKO WNIOSKODAWCY:

Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż z racji, że nieruchomość z uwagi na w/w stan faktyczny utraciła związek z prowadzeniem działalności gospodarczej ze względu na ogłoszoną upadłość Spółki sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej i prowadzenie w stosunku do przedmiotowej nieruchomości wyłącznie czynności likwidacyjnych, powinna zostać opodatkowana na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c Ustawy, jako „pozostałe grunty”, a nie wyższym wymiarem podatku przewidzianego w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a Ustawy z uwagi na zakwalifikowanie nieruchomości, jako „grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Znajdujący się na nieruchomości gruntowej budynek również nie powinien zostać opodatkowany wyższą stawką podatku na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b Ustawy jako mający związek z prowadzeniem działalności gospodarczej, a na podstawie lit. e tego przepisu, jako „pozostałe budynki lub ich części”.

Ponadto, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż zgodnie z regulacją przewidzianą w Prawie upadłościowym i naprawczym miesięczne raty podatku od nieruchomości za rok 2012 obejmujące okres po ogłoszeniu upadłości Spółki sp. z o.o. w upadłości likwidacyjnej (a więc miesiące lipiec – grudzień 2012 roku) stały się wymagalne w dniu ogłoszenia upadłości, tj. 2012 roku.

III. PYTANIE:

Czy prawidłowe jest wyżej wymienione stanowisko Wnioskodawcy, iż nieruchomość wchodzącą w skład masy upadłości, na której nie jest wykonywana żadna działalność gospodarcza i w stosunku do której prowadzone są czynności mające jedynie na celu likwidację majątku upadłego należy kwalifikować jako „pozostały grunt” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c Ustawy, a znajdujący się na nieruchomości budynek jako „pozostałe budynki lub ich części” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. e Ustawy?

Ponadto, czy prawidłowe jest wyżej przedstawione stanowisko Wnioskodawcy, iż miesięczne raty podatku za 2012 rok obejmujące okres po ogłoszeniu upadłości Spółki stały się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości?

IV. UZASADNIENIE:

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych różnicuje maksymalną wysokość podatku od nieruchomości, którą szczegółowo określa uchwała właściwej Rady Gminy, ze względu na zakwalifikowanie nieruchomości do jednej z wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 1 kategorii gruntów, tj.:

- związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków;
- pod jeziorkami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych;
- pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Budynki mogą zostać zaklasyfikowane do jednej z grup wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 2 Ustawy, co wpływa na wysokość należnego podatku, tj. budynki:

- mieszkalne;
- związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, w tym budynki mieszkalne lub ich części zajęte na taką działalność;
- zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym;
- związane z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajęte przez podmioty udzielające tych świadczeń;
- pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Kluczowe z punktu widzenia w/w stanu faktycznego jest rozróżnienie gruntów i budynków na związane i niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ustawa za działalność gospodarczą rozumie działalność, o której mowa w przepisach ustawy z dnia 02 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. 2004 nr 173, poz. 1807 ze zm.) z wyłączeniem działalności rolniczej lub leśnej oraz wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza pięciu (art. 1a ust. 1 pkt 4 i art. 1a ust. 2 Ustawy).

Ustawa nie określa, na czym ma polegać związek nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także nie określa jak należy opodatkować nieruchomości podatnika w przypadku ogłoszenia jego upadłości.

Należy przyznać rację stanowisku wyrażonym w orzecznictwie, iż fakt czasowego zawieszenia działalności gospodarczej nie prowadzi do utraty związku z prowadzeniem działalności gospodarczej przez budynki lub grunty (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 07 kwietnia 1997 roku, sygn.: I SA/Łd 628/97). Jednak jak dalej wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny: „w przypadku ogłoszenia upadłości podmiotu gospodarczego nie można mówić o czasowym zawieszeniu prowadzeniu działalności”.

Choć zgodnie z dominującym w orzecznictwie poglądem: „grunt/część gruntu/budynek/część budynku/część budynku mieszkalnego, zajęte przez podmiot gospodarczy dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, przez cały okres posiadania ich przez ten podmiot, w całości są gruntem, częścią gruntu, budynkiem lub częścią budynku związanymi z działalnością gospodarczą” (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – ośrodek zamiejscowy w Katowicach z dnia 17 grudnia 2001 roku, sygn. I SA/Ka 2111/00, Legalis) to podatnik może wykazać, iż w ciągu roku podatkowego nastąpiła zmiana sposobu wykorzystania nieruchomości powodująca, iż utraciła ona związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawdopodobniając zaistniałe okoliczności w trybie art. 6 ust. 8 pkt 2 Ustawy. Przy czym chodzi o wykluczenie związku realnego, a nie jakiegokolwiek (por. wyżej cytowany wyrok NSA).

Stanowisko Wnioskodawcy, iż przedmiotowa nieruchomość w związku z ogłoszeniem upadłości Spółki i faktem, iż nie jest na niej prowadzona żadna działalność gospodarcza, utraciła związek z prowadzeniem działalności gospodarczej, który to związek stanowi przesłankę obciążenia jej

wyższą stawką podatkową niż nieruchomości z taką działalnością niezwiązanymi, znajduje oparcie m. in. w orzeczeniu Naczelnego Sądu Administracyjnego, który stwierdził, iż „*zaprzestanie prowadzenia działalności gospodarczej przez syndyka i podejmowanie przez niego w ramach przysługującego mu prawa zarządzania majątkiem upadłego, jedynie czynności zmierzających do likwidacji majątku, wyklucza możliwość uznania budynków i gruntów wchodzących w skład tego majątku za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą*” (por. w/w wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 07 kwietnia 1997 roku). Jeżeli jednak nieruchomości należące do podmiotu, w stosunku, do którego ogłoszono upadłość, są na przykład wydierżawione i wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej przez inny podmiot albo, gdy syndyk po ogłoszeniu upadłości uzyskał zgodę na prowadzenie działalności gospodarczej właściwe będzie opodatkowanie nieruchomości według wyższej stawki. Gdy prowadzone są jedynie czynności likwidacyjne, nieruchomość należy opodatkować jako pozostałe (por. L. Eteł, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, 2009, Legalis* oraz G. Dudar, L. Eteł, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC 2008, LEX*).

Tożsame stanowisko zajął Minister Finansów w piśmie z dnia 29 listopada 2004 roku nr LK - 893/LP/PP/04).

Okolicznością bezsporną w niniejszej sprawie jest prowadzenie w stosunku do przedmiotowej nieruchomości wyłącznie czynności likwidacyjnych. Nieruchomość ta nie jest ani wydierżawiona, ani wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej przez inny podmiot. Ponadto Wnioskodawca nie posiada zgody rady wierzycieli na prowadzenie przedsiębiorstwa Upadłego przez okres dłuższy niż 3 miesiące, stosownie do art. 206 ust. 1 pkt 1 Prawa upadłościowego i naprawczego.

Zatem nie ulega wątpliwości, iż ustał związek budynków i gruntów wchodzących w skład majątku Upadłego z działalnością gospodarczą, co potwierdza przytoczone wyżej stanowisko orzecznictwa sądów administracyjnych oraz stanowisko Ministra Finansów.

Odnosnie do wymagalności miesięcznych rat podatku od nieruchomości należy podzielić stanowisko zajmowane przez orzecznictwo sądów administracyjnych, iż „*istniejące w dniu ogłoszenia upadłości zobowiązania upadłego, w tym podatkowe stają się z tym dniem wymagalne*” (por. wyrok wsa w Rzeszowie z dnia 16 marca 2012 roku, sygn. akt I SA/Rz 53/12, *Legalis*). Ponadto przyjmuje się, że przepisy prawa upadłościowego i naprawczego mają

charakter *lex specialis* w stosunku do prawa podatkowego w zakresie zaspokajania (zrealizowania) należności podatkowych (por. w/w wyrok wsa w Rzeszowie, również podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku NSA z dnia 25 lipca 2002 roku, sygn. akt III SA 84/01, Legalis).

Biorąc powyższe pod uwagę należy przyjąć, iż raty podatku od nieruchomości za 2012 roku stały się wymagalne z dniem ogłoszenia upadłości Spółki p. z o.o. w upadłości likwidacyjnej.

Na podstawie art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej oświadczam, iż elementy stanu faktycznego objęte niniejszym wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w dniu złożenia przedmiotowego wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Biorąc powyższe pod uwagę, wnoszę jak na wstępie.

Załączniki:

- pełnomocnictwo wraz z potwierdzeniem uiszczenia opłaty skarbowej;
- postanowienie o ogłoszeniu upadłości Spółki, sp. z o.o w upadłości likwidacyjnej z dnia 2012 roku;
- wydruk odpowiadający odpisowi aktualnemu KRS Spółki sp. z o.o w upadłości likwidacyjnej;
- potwierdzenie uiszczenia opłaty od wniosku w wysokości 40 złotych.