

PL.310.2.2014

Olsztyn, 13.10.2014 r.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Olsztyna działając na podstawie art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.) w związku z art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 849)

uznaje za nieprawidłowe stanowisko zaprezentowane we wniosku z dnia 21 lipca 2014 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego polegające na tym, że:

- 1) w przypadku, gdy na nieruchomości ujawnionej w jednej księdze wieczystej, składającej się z jednej lub kilku działek ewidencyjnych, gdzie na jednej z nich posadowiony jest jeden lub kilka budynków i w przynajmniej jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnej) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy o łącznej powierzchni użytkowej (A)), pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków (B), a w konsekwencji - zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu (o powierzchni C) obliczona przy zastosowaniu powyższej proporcji.

Zgodnie z w/w oznaczeniami, podstawę opodatkowania budynków należy ustalić wg wzoru: $A+(B-A) \times A/B$, a gruntów wg wzoru $A/B \times C$

- 2) powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).**

UZASADNIENIE

W dniu 21 lipca 2014 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek reprezentowanej przez adwokata o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 849).

W piśmie przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

jest użytkownikiem wieczystym kilku nieruchomości gruntowych położonych na obszarze gminy, składających się z jednej działki ewidencyjnej ujętej w odpowiedniej (jednej) księdze wieczystej prowadzonej dla każdej nieruchomości gruntowej. rozważa połączenie nieruchomości gruntowych w jednej księdze wieczystej. Na jednej nieruchomości gruntowej Wnioskodawcy posadowione są budynki, których Wnioskodawca jest właścicielem.

Wnioskodawca rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w co najmniej jednym budynku będącym własnością Wnioskodawcy (z tym, że nie jest wykluczone ustanowienie odrębnej własności lokali w kilku lub nawet wszystkich budynkach Wnioskodawcy).

Jednocześnie Wnioskodawca rozważa przeniesienie ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywcy). W wyniku tych działań, zarówno Wnioskodawca oraz Nabywca staną się właścicielami jednego (lub więcej) odrębnych lokali i jednocześnie współwłaścicielami w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynku znajdującego się na nieruchomości gruntowej oraz współużytkownikami wieczystymi w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni gruntu.

W odniesieniu do tak przedstawionego stanu faktycznego sformułowane zostały pytania:

- 1) Czy w przypadku, gdy na nieruchomości ujawnionej w jednej księdze wieczystej, składającej się z jednej lub kilku działek ewidencyjnych, gdzie na jednej z nich posadowiony jest jeden lub kilka budynków, w co najmniej niektórych z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólne) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będących własnością Wnioskodawcy) pozostawiać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków, a w konsekwencji - zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji?*
- 2) Czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub*

uławkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę)?

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie wnioskodawca wskazał, iż w jego ocenie:

- 1) W przypadku, gdy na nieruchomości ujawnionej w jednej księdze wieczystej, składającej się z jednej lub kilku działek ewidencyjnych, gdzie na jednej z nich posadowiony jest jeden lub kilka budynków i w przynajmniej jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy o łącznej powierzchni użytkowej (A)), pozostawiać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków (B), a w konsekwencji - zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu (o powierzchni C) obliczona przy zastosowaniu powyższej proporcji.

Zgodnie z w/w oznaczeniami, podstawę opodatkowania budynków należy ustalić wg wzoru: $A+(B-A) \times A/B$, a gruntów wg wzoru $A/B \times C$

- 2) Powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub uławkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).

Uzasadniając własne stanowisko w sprawie Wnioskodawca wskazał na ogólną zasadę opodatkowania podatkiem od nieruchomości przedmiotów (nieruchomości) stanowiących współwłasność, zawartą w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z przywołanym przepisem, 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.

Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Wówczas zastosowanie mieć będzie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych będący przepisem *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 przywołanej ustawy. Z treści art. 3 ust. 5 pełnomocnik Spółki wywodzi, że w sytuacji, gdy nieruchomość, z której wyodrębnia się własność lokali, stanowi grunt zabudowany kilkoma budynkami, właściciel wyodrębnionego lokalu (lokali) celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnię użytkową lokalu (lub lokali), którego jest właścicielem, do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich budynków posadowionych na działce (działkach) i tworzących jedną nieruchomość na gruncie przepisów prawa cywilnego. Tak ustalony współczynnik właściciel lokalu (lub lokali) powinien następnie odnieść do powierzchni wspólnych i zadeklarować jako podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Na poparcie swego stanowiska, Wnioskodawca przywołuje poglądy prof. L. Etela (L. Etel, *ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz [w:] Podatek od nieruchomości. Wyd. 3, warszawa 2009, C.H.Beck; Lex 2012*) z których wynika, iż „wyodrębnienie własności lokali w budynku skutkuje tym, że podatek od części tego budynku i gruntu stanowiącego współwłasność należy ustalać na takich zasadach, że odnosi się powierzchnię użytkową lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku i tak ustaloną proporcję stosuje do powierzchni wspólnych części budynku i gruntu”.

Dalej pełnomocnik Spółki twierdzi, że skoro ustawodawca wprowadził do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przepis szczególny, tj. art. 3 ust. 5, w którym zawarł inną zasadę obliczania podstawy opodatkowania w odniesieniu do powierzchni wspólnej niż ta wyrażona w art. 3 ust. 4, logicznym jest, że uczynił to celem uregulowania sytuacji opisanych w art. 3 ust. 4 i ust. 5 w sposób odmienny (zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali*). Pogląd ten zbieżny jest, w ocenie Wnioskodawcy, z treścią orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z dnia 13.11.2012 r., sygn. akt II FSK 647/11). Jak wskazano w przywołanym wyroku, art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi o solidarnym opodatkowaniu współwłasności (współposiadania) nieruchomości lub obiektu budowlanego, wyraźnie jednak wskazując *in fine* na zastrzeżenie ust. 5 w/w artykułu. Nie może więc być mowy o współstosowaniu ustępów 4 i 5 art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż ten drugi przepis stanowi *lex specialis* względem pierwszego z wymienionych.

Następnie Wnioskodawca przedstawił kwestie ustanowienia odrębnej własności lokali na gruncie przepisów prawa cywilnego, w tym ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r., Nr 80, poz. 903 ze zm.). W szczególności przywołał treść art. 3 ust. 5 tej ustawy, zgodnie z którym, jeżeli nieruchomość, z której wyodrębnia się własność lokali, stanowi grunt zabudowany kilkoma budynkami, udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi. Mając na względzie powyższą regulację, przyjął, że w analogiczny sposób zastosowany winien zostać art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona tylko w jednym z nich. Wówczas, zdaniem, dla ustalenia na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, udziału Wnioskodawcy w nieruchomości wspólnej, powierzchnię użytkową wyodrębnionego lokalu (lokali) należy odnieść do powierzchni użytkowej wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości, a nie tylko do powierzchni użytkowej tego jednego budynku, w którym wyodrębniono własność lokalu (lokali).

Organ podatkowy dokonując interpretacji zważył, co następuje:

Na wstępie wymaga podkreślenia, że podany we wniosku stan faktyczny oraz sformułowane pytanie prawne będzie stanowić jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznaczy granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne.

Zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r., poz. 849), 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. Przywołany przepis stanowi o solidarnym opodatkowaniu nieruchomości wspólnych bez wyodrębnionych własności lokali. W konsekwencji zastosowanej regulacji współwłaściciele (współposiadacze) gruntów, budynków lub budowli zobowiązani są do wykazania tych przedmiotów opodatkowania w odrębnej deklaracji (informacji) podatkowej i zadeklarowania całego należnego podatku. Podobnie organ podatkowy wydając decyzję określającą (lub ustalającą w przypadku osób fizycznych) wysokość podatku należnego od nieruchomości wspólnych zobligowany jest do wydania jednej decyzji dla wszystkich współwłaścicieli (współposiadaczy), wskazania w tej decyzji jednej, całej kwoty podatku należnego od przedmiotów wspólnych oraz doręczenia takiej

decyzji każdemu ze współwłaścicieli (współposiadaczy). Następstwem takiego stanu rzeczy jest możliwość żądania przez organ podatkowy zapłaty należnego podatku od każdego z współwłaścicieli w całości.

Nieruchomości stanowiące współwłasność, w których została ustanowiona odrębna własność lokali, opodatkowane są w sposób szczególny. W takim przypadku ma zastosowanie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nim, 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. Przepis ten określa zasady opodatkowania dwóch przedmiotów opodatkowania, tj. gruntów związanych z budynkiem, w którym wyodrębniono własność lokali oraz części wspólnych budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Oba te przedmioty w związku z wyodrębnieniem własności lokali stanowią współwłasność właścicieli tych lokali jako tzw. nieruchomość wspólna, o której mowa w art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r., Nr 80, poz. 903 ze zm.). Najistotniejszym następstwem zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie opodatkowania w/w przedmiotów stanowiących współwłasność właścicieli lokalu, w porównaniu z art. 3 ust. 4 tej ustawy, jest wyłączenie zasady solidarnego obowiązku podatkowego przy opodatkowaniu nieruchomości stanowiących współwłasność (współposiadanie). Wynika to z faktu, iż w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wskazano, że zasada w nim zawarta dotyczy wszystkich nieruchomości stanowiących współwłasność (współposiadanie) z wyraźnym zastrzeżeniem określonym w art. 3 ust. 5 tej ustawy. Przepis ten wskazuje, że solidarny obowiązek podatkowy będzie ciążył na współwłaścicielach (współposiadaczach) w zakresie gruntów i części wspólnej budynku jedynie w ograniczonym zakresie. Ma on odpowiadać częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Konsekwencją praktyczną zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest fakt, iż poszczególni współwłaściciele (współposiadacze) nie muszą deklorować całej kwoty podatku należnego od całej powierzchni wspólnych gruntów i części wspólnej budynku, a jedynie od ich części.

W tym miejscu należy odnieść się do stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie wykładni przepisów prawa podatkowego. Jak wskazano w uchwale NSA z dnia 17.01.2011 r. (sygn. akt II FPS 2/10), w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wypracowano kryteria stosowania różnych dyrektyw wykładni, przyznając pierwszeństwo zasadzie wykładni językowej i traktując pozostałe zasady wykładni, w tym wykładnię systemową i funkcjonalną, a także historyczną jako subsydiarne. Myśl tę wyrażono w uchwale NSA z dnia 20.03.2000 r. (sygn. akt FPS 14/99), stwierdzającej, że wykładnia językowa jest punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa i zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Można zatem przyjąć, jak wskazuje NSA, że na gruncie prawa podatkowego ze względu na jego tetyczny i z istoty swojej ingerencyjny charakter, przyznać należy pierwszeństwo zasadzie wykładni gramatycznej (językowej), ograniczając dyrektywy odstępstwa od językowego sensu interpretowanego przepisu do przesłanek klasycznych: gdy wykładnia językowa prowadzi do rozstrzygnięcia absurdalnego, niedorzecznego, gdy godzi w cel instytucji prawnej, gdy pomija oczywisty błąd legislacyjny oraz gdy prowadzi do sprzeczności z fundamentalnymi wartościami konstytucyjnymi. Na pierwszeństwo wykładni językowej wskazał NSA również w przywołanym przez Wnioskodawcę wyroku z dnia 13.11.2012 r. (sygn. akt II FSK 647/11) stwierdzając jednoznacznie, iż na gruncie prawa podatkowego wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni, lecz także zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym.

Przenosząc powyższe na grunt niniejszej interpretacji podkreślić należy, że wykładnia gramatyczna art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie pozostawia wątpliwości, jak należy liczyć ułamek stanowiący podstawę obliczania udziału w powierzchni części wspólnych budynku oraz gruntu w przypadku wyodrębnienia lokalu (lokali). Jest to stosunek powierzchni użytkowej lokalu (lokali) należącego do danego podmiotu do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak ustaloną proporcję należy odnieść do powierzchni użytkowej części wspólnych budynku, w którym wyodrębniono lokal (lokale) oraz do powierzchni gruntu (powierzchni wszystkich działek ewidencyjnych objętych określoną księgą wieczystą).

Odnosząc dokonane ustalenia do zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podkreślić zatem należy, że z literalnego brzmienia art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wyraźnie wynika, iż powierzchnie wyodrębnionego lokalu (lokali) odnosi się wyłącznie do powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono lokal (lokale) – nie zaś, jak chce Wnioskodawca, do powierzchni użytkowej wszystkich budynków posadowionych na danej działce ewidencyjnej (działkach ewidencyjnych) stanowiących jedną nieruchomość na gruncie przepisów prawa cywilnego. Mając na względzie zasadę autonomii prawa podatkowego, organ podatkowy nie podziela stanowiska Wnioskodawcy o możliwości zastosowania w tym zakresie rozwiązań przyjętych w treści art. 3 ust. 5 ustawy o własności lokali.

W ramach opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego, powierzchnia użytkowa pozostałych budynków (w których nie dokonano wyodrębnienia lokali), jako będąca przedmiotem współwłasności, winna zostać opodatkowana na zasadach określonych w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Na gruncie przedstawionego zdarzenia przyszłego, określone w powyższy sposób zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).

Reasumując: na podstawie wskazanego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zdarzenia przyszłego, należy wskazać, iż:

- 1) w przypadku, gdy na nieruchomości ujawnionej w jednej księdze wieczystej, składającej się z jednej lub kilku działek ewidencyjnych, gdzie na jednej z nich posadowiony jest jeden lub kilka budynków i w przynajmniej w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono lokale, a w konsekwencji - zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynku, w którym wyodrębniono lokale i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji,
- 2) powierzchnia użytkowa pozostałych budynków (w których nie dokonano wyodrębnienia lokali) winna zostać opodatkowana podatkiem od nieruchomości na zasadach określonych w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
- 3) powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).

POUCZENIE

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, 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 – tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 270 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).

z up. PREZYDENTA OLSZTYNA

Jacek Kujawski
Główny Specjalista
Wydziału Podatków i Opłat

E. Zakres wniosku

E.1. Przedmiot wniosku

Rodzaj: **zdarzenie przyszłe**

Liczba: **2**

E.2. Rodzaj sprawy

Podatek od nieruchomości

E.3. Wskazanie przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem interpretacji indywidualnej.

Art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.; dalej: **ustawa o POL**).

F. Wysokość, sposób uiszczenia i zwrotu opłaty oraz numery kont bankowych

Kwota opłaty:	80 PLN
Sposób uiszczenia opłaty:	na rachunek bankowy
Kserokopia dowodu uiszczenia opłaty:	dołączona do wniosku
Numer konta bankowego:	48 1030 1218 0000 0000 9040 1009
Sposób zwrotu nienależnej opłaty:	zwrot na rachunek bankowy
Nr rachunku do zwrotu:	

G. Wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego, zdarzenia przyszłego i pytania

Opis zdarzenia przyszłego

(dalej: **Wnioskodawca**) jest użytkownikiem wieczystym kilku nieruchomości gruntowych położonych na obszarze tutejszej gminy, składających się z jednej działki ewidencyjnej ujętej w odpowiedniej (jednej) księdze wieczystej prowadzonej dla każdej nieruchomości gruntowej. Wnioskodawca rozważa połączenie nieruchomości gruntowych w jednej księdze wieczystej. Na jednej nieruchomości gruntowej Wnioskodawcy posadowione są budynki, których Wnioskodawca jest właścicielem.

Wnioskodawca rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w co najmniej jednym budynku będącym własnością Wnioskodawcy (z tym że nie jest wykluczone ustanowienie odrębnej własności lokali w kilku lub nawet we wszystkich budynkach Wnioskodawcy).

Jednocześnie Wnioskodawca rozważa przeniesienie ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (dalej: **Nabywca**). W wyniku tych działań, zarówno Wnioskodawca jak również Nabywca staną się właścicielami jednego (lub więcej) odrębnych lokali i jednocześnie współwłaścicielami w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynku znajdującego się na nieruchomości gruntowej oraz współużytkownikami wieczystymi w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni gruntu.

Pytanie przyporządkowane do zdarzenia przyszłego:

W kontekście przedstawionego zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zwraca się z następującymi pytaniami:

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości ujawnionej w jednej księdze wieczystej składającej się z jednej lub kilku działek ewidencyjnych, gdzie na jednej z nich posadowiony jest jeden lub kilka budynków, w co najmniej niektórych z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o POL – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa wyodrębnionych lokali będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji?
2. Czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę)?

H. Własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego

Stanowisko Wnioskodawcy

1. Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości ujawnionej w jednej księdze wieczystej, składającej się z jednej lub kilku działek ewidencyjnych, gdzie na jednej z nich posadowionych jest jeden lub kilka budynków i w przynajmniej jednym z tych budynków

ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy, o łącznej powierzchni użytkowej (A)) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków (B), a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o POL – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu (o powierzchni C) obliczona przy zastosowaniu powyższej proporcji.

Zgodnie z w/w oznaczeniami, podstawę opodatkowania budynków należy ustalić wg wzoru: $A+(B-A) \times A/B$, a gruntów wg wzoru $A/B \times C$.

2. W ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

AD. 1.

1.1 Podstawa opodatkowania

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o POL obowiązki podatkowe w podatku od nieruchomości (dalej: PON) podlegają podatnicy będący właścicielami nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność dwóch lub więcej podatników, wówczas – na podstawie art. 3 ust. 4 ustawy o POL – obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków - powierzchnia użytkowa.

Tym samym, osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania PON winna wykazać jako podstawę opodatkowania całą powierzchnię tej nieruchomości. Natomiast w przypadku współwłasności, współwłaściciele zobowiązani są łącznie do uiszczenia podatku i odpowiedzialni za zobowiązanie w PON od części wspólnych na zasadach odpowiedzialności solidarnej, niezależnie od posiadanego udziału we współwłasności.

Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Wówczas nie stosuje się art. 3 ust. 4 ustawy o POL, bowiem w takiej sytuacji przepis ten wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 tej ustawy, stanowiącej *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 ustawy o POL. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania PON powierzchni budynku oraz gruntu stanowiących współwłasność (części wspólne)¹, w sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali. Jednocześnie, przytoczona regulacja prawna, ustalając zasady opodatkowania nieruchomości wspólnej, nie modyfikuje zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi ich powierzchnia użytkowa.

Z treści art. 3 ust. 5 ustawy o POL jasno wynika, że właściciel wyodrębnionego lokalu (lokali) celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnię użytkową lokalu (lub lokali), którego jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak ustalony

¹ Ustawa o własności lokali tę część budynku oraz gruntu nazywa „nieruchomością wspólną”.

współczynnik właściciel lokalu (lub lokali) powinien następnie odnieść do powierzchni wspólnych i zadeklarować jako podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Sposób obliczania udziału w powierzchniach wspólnych nieruchomości zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 ustawy o POL można przedstawić poniższym wzorem:

$$\frac{\text{Powierzchnia wyodrębnionego lokalu (lokali)}}{\text{Całkowita powierzchnia budynku}} \times \text{Powierzchnia części wspólnej} = \text{Podstawa opodatkowania części wspólnej}$$

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 ustawy o POL zgodna jest z poglądami prezentowanym przez doktrynę prawa podatkowego. Przykładowo, prof. L. Eteł, wskazuje w komentarzu² do tego przepisu, iż:

„Wyodrębnienie własności lokali w budynku skutkuje tym, że podatek od części tego budynku i gruntu stanowiącego współwłasność należy ustalać na takich zasadach, że odnosi się powierzchnię użytkową lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku i tak ustaloną proporcję stosuje do powierzchni wspólnych części budynku i gruntu.

Na przykład powierzchnia lokalu osoby fizycznej wynosi 100 m², a powierzchnia użytkowa budynku - 1000 m². Stosunek tych powierzchni wynosi 1/10. Ten ułamek odnosi się do powierzchni gruntu i do powierzchni części budynku stanowiących współwłasność (suszarnia, strych, piwnica). Właściciel lokalu powinien więc otrzymać decyzję z wyliczonym podatkiem od 100 m² lokalu, 1/10 powierzchni gruntu, 1/10 powierzchni strychu itp. Osoba prawna będąca właścicielem takiego lokalu sama powinna w deklaracji wyliczyć ww. proporcje i na ich podstawie kwotę płaconego podatku.”

W tym miejscu należy podkreślić, iż skoro ustawodawca wprowadził do ustawy o POL przepis szczególny (*lex specialis*), tj. art. 3 ust. 5, w którym zawarł inną zasadę obliczania podstawy opodatkowania w odniesieniu do powierzchni wspólnej niż ta wyrażona w art. 3 ust. 4 (*lex generalis*), logiczne jest, że uczynił to celem uregulowania sytuacji opisanych w art. 3 ust. 4 i ust. 5 w sposób odmienny (zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali* tj. norma prawna szczegółowa wyłącza stosowanie normy prawnej ogólnej).

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie również w orzecznictwie sądów administracyjnych, które jest w odniesieniu do przedstawianej sytuacji jednolite. Dla przykładu można wskazać na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012 r. (sygn. II FSK 647/11), w którym sąd podtrzymał dotychczas dominujące stanowisko i wskazał, m.in., iż:

„(...) art. 3 ust. 4 u.p.o.l. stanowi o solidarnym opodatkowaniu współwłasności (współposiadania) nieruchomości lub obiektu budowlanego, wyraźnie jednak wskazując in fine na zastrzeżenie ust. 5 ww. artykułu. Prawidłowo więc wywiódł Sąd wojewódzki, że nie może być mowy o współstosowaniu na gruncie przedmiotowego stanu faktycznego ustępów 4 i 5 art. 3 u.p.o.l., jak tego chce organ (...), gdyż ten drugi przepis stanowi lex specialis względem pierwszego z wymienionych [zaznaczenie Wnioskodawcy] Przypomnieć należy, że zgodnie z § 23 ust. 3 Zasad Techniki Prawodawczej (Dz. U. Nr 100, poz. 908), jeżeli od któregoś z elementów przepisu szczegółowego przewiduje się wyjątki lub któryś z elementów tego przepisu wymaga uściślenia, przepis formułujący wyjątki lub uściślenia zamieszcza się bezpośrednio po danym przepisie szczegółowym. Taka też jest konstrukcja omawianego art. 3 u.p.o.l., gdzie przepis ustanawiający wyjątek (ust. 5) następuje bezpośrednio po przepisie określającym zasadę w odniesieniu do opodatkowania nieruchomości lub obiektów budowlanych wspólnych (ust. 4). Dodatkowo ten ostatnio

² L. Eteł, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz [w:] Podatek od nieruchomości. Lex 2012

wskazany przepis wyraźnie odsyła do przepisu stanowiącego wyjątek, jakim jest art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Oczywiście jest bowiem, że zwrot "z zastrzeżeniem ust. 5", którym operuje art. 3 ust. 4 u.p.o.l., należy interpretować jako odesłanie (zob. G. Wierczyński, *Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz*, Lex nr 55404). Zatem we wskazanym zakresie organ argumentuje w istocie w oderwaniu o treści końcowej części przepisu art. 3 ust. 4 u.p.o.l., a w związku z tym z pominięciem dyrektywy interpretacyjnej *lex specialis derogat legi generali*."

Wcześniej, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wydał prawomocny wyrok z dnia 2 lutego 2009 r., sygn. III SA/Wa 2535/08, w którym jednoznacznie przedstawił metode liczenia ułamka opisanego w art. 3 ust. 5 ustawy o POL. WSA wskazał, iż:

„Z cytowanego przepisu wynika zatem w sposób jednoznaczny, iż w mianowniku ułamka, według którego wylicza się w ramach art. 3 ust. 5 u.p.o.l. ciężący na właścicielach lokali obowiązek podatkowy uwzględnia się „powierzchnię użytkową całego budynku”.

1.2 Kwestie prawne

1.2.1 Odrębna własność lokalu

Z perspektywy cywilistycznej, ustanowienie odrębnej własności lokali reguluje ustawa z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm. – dalej: **Uwl**).

Zgodnie z art. 2 Uwl, samodzielnym lokalem jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych – może stanowić odrębną nieruchomość (odrębny przedmiot własności). Odrębną własność lokali można ustanowić na podstawie umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1 Uwl).

Art. 10 Uwl jednoznacznie potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla poszczególnych lokali przez właściciela nieruchomości:

„Art. 10 Właściciel nieruchomości może ustanawiać odrębną własność lokali dla siebie, na mocy jednostronnej czynności prawnej. W takim wypadku stosuje się odpowiednio przepisy o ustanowieniu odrębnej własności w drodze umowy.”

Jednocześnie, jak wyjaśnia dr hab. A. Doliwa w komentarzu do tego przepisu³

*„Według jednoznacznego sformułowania przepisu art. 10 (i innych zawartych w ustawie, np. art. 3 ust. 1, art. 4), odrębną własność lokalu ustanowić może w drodze jednostronnej czynności prawnej **tylko właściciel nieruchomości wyjściowej** (będzie to zatem mógł uczynić właściciel gruntu, a także użytkownik wieczysty gruntu będący właścicielem budynku znajdującego się na tym gruncie; zob. art. 4 ust. 3 i art. 235 KC). Uprawnienie to nie przysługuje dzierżawcy, najemcy, użytkownikowi itp..”*

Stanowisko to znajduje potwierdzenie również w doktrynie. Przykładowo, D. Kurek w komentarzu do ustawy o własności lokali⁴, stwierdza, że:

„Właściciel nieruchomości może wyodrębnić jednostronnym oświadczeniem wszystkie lokale w jednym akcie notarialnym lub pojedynczo - w jednym akcie wyodrębnić jeden lokal. (...) Dotychczasowy właściciel gruntu i budynku jako jego części składowej staje się właścicielem lokali znajdujących się w tym budynku, a

³ A. Doliwa, *Komentarz do ustawy o własności lokali [w:] Prawo mieszkaniowe. Komentarz. Wyd. 4, Warszawa 2012, C.H.Beck*

⁴ D. Kurek, *Ustawa o własności lokali. Komentarz. [w:] Prawo budowlane i nieruchomości, Warszawa 2013, C.H.Beck*

przestaje być właścicielem gruntu, którego jest od tego momentu współwłaścicielem, przy czym wszystkie udziały należą do niego, a pomimo to współwłasność nie ustaje, co wydaje się sytuacją raczej wyjątkową. Obecnie jednak docenia się praktyczną doniosłość tej instytucji, ułatwiającej obrót i sprzyjającej jego pewności oraz bezpieczeństwu.”

Właścicielowi wyodrębnionego lokalu przysługuje, jako prawo związane z prawem własności lokalu, określony udział w nieruchomości wspólnej (art. 3 ust. 1 Uwl). Zgodnie z art. 3 ust. 2 Uwl nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

Podsumowując, lokal stanowiący odrębną własność, to nieruchomość składająca się z:

- (i) własności samego lokalu (ewentualnie z pomieszczeniami przynależnymi), **oraz**
- (ii) ułamkowego udziału we własności / użytkowaniu wieczystym gruntu i wspólnych części budynku lub budynków, czyli udziału w nieruchomości wspólnej.

1.2.2 Kilka budynków na jednej nieruchomości gruntowej (KW)

Zgodnie z art. 3 ust. 5 Uwl, jeżeli nieruchomość, z której wyodrębnia się własność lokali, stanowi grunt zabudowany kilkoma budynkami, udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych, do łącznej powierzchni użytkowej **wszystkich lokali** (we wszystkich budynkach znajdujących się na tej samej nieruchomości) wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi.

Powyższy przepis - oprócz reguły dotyczącej obliczania udziałów w nieruchomości wspólnej, w której skład wchodzi większa liczba budynków - określa wprost możliwość wyodrębniania lokali w tych nieruchomościach, w skład których wchodzi wiele budynków. Zatem każdy właściciel lokalu w takiej nieruchomości będzie również właścicielem ułamkowej części nieruchomości wspólnej, która składa się z gruntu zabudowanego wieloma budynkami i z części wspólnych wszystkich budynków stojących na tym gruncie⁵.

Mając na uwadze powyższe, nie ulega wątpliwości, iż zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości opisane powyżej, a wynikające z art. 3 ust. 5 ustawy o PO_L, znajdą również zastosowanie w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona przez Wnioskodawcę tylko w jednym budynku.

Wówczas dla ustalenia udziału Wnioskodawcy w nieruchomości wspólnej powierzchnię użytkową wyodrębnionego lokalu (lub lokali) należy odnieść do powierzchni użytkowej wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości, a nie jedynie do powierzchni użytkowej tego jednego budynku, w którym wyodrębniono własność lokalu (lub lokali), podobnie jak na gruncie art. 3 ust. 5 Uwl dla ustalenia udziału właściciela wyodrębnionego lokalu w nieruchomości wspólnej bierze się pod uwagę stosunek powierzchni wyodrębnionego lokalu do powierzchni wszystkich lokali (wyodrębnionych i niewyodrębnionych) we wszystkich budynkach znajdujących się na tej samej nieruchomości.

Nie można ponadto nie zauważyć, że w przypadku, gdyby powierzchnię użytkową lokalu należało odnosić nie do powierzchni użytkowej wszystkich budynków znajdujących się na tej samej nieruchomości, a tylko do powierzchni użytkowej danego budynku, w którym wyodrębniono własność lokali, mogłoby dochodzić

⁵ Zobacz: E. Bończak-Kucharska, Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa. Komentarz, Wydanie II

do sytuacji, których nie dałoby się pogodzić z podstawowymi zasadami obowiązującego w Polsce systemu podatkowego, w szczególności zasady jednokrotnego opodatkowania.

Jako przykład można wskazać sytuację, w której na nieruchomości znajdują się dwa budynki, każdy o powierzchni użytkowej 1.000 m², a w każdym z tych budynków zostały wyodrębnione dwa lokale, o powierzchni 100 m² oraz 800 m². W takiej sytuacji, gdyby udział w nieruchomości wspólnej ustalać jedynie poprzez odniesienie powierzchni użytkowej danego wyodrębnionego lokalu do powierzchni użytkowej tylko budynku, w którym lokal ten został wyodrębniony, udział w nieruchomości wspólnej:

- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 100 m² w budynku 1 wyniosłby 1/10,
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 800 m² w budynku 1 wyniosłby 8/10,
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 100 m² w budynku 2 wyniosłby 1/10,
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 800 m² w budynku 2 wyniosłby 8/10.

Z powyższego zatem wynika, że łączna wartość udziałów w nieruchomości wspólnej (dla celów podatku od nieruchomości) właścicieli poszczególnych lokali wyniosłaby 18/10, co prowadziłoby efektywnie do podwójnego opodatkowania tej samej powierzchni nieruchomości wspólnej.

Z powyższych względów nie może zatem ulegać wątpliwości, że udział w nieruchomości wspólnej dla celów podatku od nieruchomości powinien być ustalany poprzez odniesienie powierzchni użytkowej lokalu wyodrębnionego do powierzchni użytkowej wszystkich budynków znajdujących się na tej samej nieruchomości. Dotyczy to zarówno sytuacji, w której na nieruchomości znajduje się więcej niż jeden budynek i w każdym bądź niektórych z tych budynków wyodrębniono własność lokali, jak i sytuacji, gdy na nieruchomości znajduje się więcej niż jeden budynek, zaś własność lokali wyodrębniono tylko w jednym z budynków. Redakcja art. 3 ust. 5 ustawy o POL nie różnicuje bowiem w żaden sposób zasad opodatkowania w zależności od tego, w ilu budynkach doszło do wyodrębnienia własności lokali.

Reasumując, w przypadku, gdy na nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podstawa opodatkowania PON powinna zostać ustalona według wzorów:

$A+(B-A) \times A/B$ – dla budynków

$A/B \times C$ – dla gruntu,

gdzie:

A – łączna powierzchnia użytkowa wszystkich lokali (we wszystkich budynkach), których własność została wyodrębniona

B – łączna powierzchnia użytkowa wszystkich budynków

C – powierzchnia gruntu.

AD. 2.

W ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność lub jej ułamkowa część jednego lub kilku z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).

Norma prawna określona w art. 3 ust. 5 ustawy o POL aktualizuje się w momencie wyodrębnienia lokali w danym budynku. Bez znaczenia dla obliczania PON od powierzchni wspólnej pozostaje fakt, że jeden

z tych lokali, lub uławkowa jego część, zostanie sprzedany (lub w inny sposób zbyty) podmiotowi trzeciemu. Konsekwencją zbycia jednego (lub kilku) wydzielonych lokali będzie powstanie obowiązku podatkowego u Nabywcy wynikający z ustawy o POL.
