



PREZYDENT OLSZTYNA

URZĄD MIASTA OLSZTYNA

PL.310.2.2015

Olsztyn, 07.07.2015 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 2015 r., poz. 613) 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 ze zm.)

uznaje za nieprawidłowe stanowisko zaprezentowane we wniosku z dnia 16 kwietnia 2015 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego polegające na tym, że:

1. W przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy o własności lokali, a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynku nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego 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 całkowitej powierzchni użytkowej 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. W przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w każdym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (jednego lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy o własności lokali, a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej 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.
 3. Powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), przy czym w takim przypadku podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

UZASADNIENIE

W dniu 20 kwietnia 2015 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek 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 ze zm. – dalej u.p.o.l.)

W piśmie przedstawiono następujące zdarzenia przyszłe:

Spółka jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej położonej na obszarze gminy. Przedmiotowa nieruchomość składa się z działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków.

Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności (dwóch lub więcej) lokali, w co najmniej jednym budynku posadowionym na tej nieruchomości, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r., Nr 80, poz. 903 ze zm. – dalej u.w.l.). Po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej.

Spółka rozważa również ewentualne przeniesienie lokalu lub ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywca).

W wyniku tych działań, Wnioskodawca oraz Nabywca stali się z mocy prawa właścicielami (współwłaścicielami) dwóch (lub więcej) odrębnych lokali i/lub jednocześnie współwłaścicielami w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynków znajdujących się na tej nieruchomości oraz użytkownikami wieczystym powierzchni gruntu.

W odniesieniu do tak przedstawionych zdarzeń przyszłych sformułowane zostały pytania:

- 1) *Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, 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 budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – 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 w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w każdym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (jednego lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, 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 budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – 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?*
- 3) *Czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę)?*

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

1. W przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynku nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego 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 całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji - zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. - 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. W przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w każdym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (jednego lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawiać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – 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.
 3. Powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), przy czym w takim przypadku podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

Uzasadniając własne stanowisko w sprawie Wnioskodawca wskazał na ogólną zasadę opodatkowania podatkiem od nieruchomości przedmiotów (nieruchomości) stanowiących współwłasność, zawartą w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. 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 u.p.o.l. będący przepisem *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 przywołanej ustawy.

Z treści art. 3 ust. 5 u.p.o.l. pełnomocnik Spółki wywodzi, 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 (budynków). 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 przywołał wyrok NSA z dnia 13.11.2012 r. (sygn. akt II FSK 647/11) wskazujący na zakaz współstosowania ust. 4 i 5 art. 3 u.p.o.l. na gruncie stanu faktycznego rozpatrywanej przez Sąd sprawy. Odwołano się również do wyroków sądów administracyjnych, które przedstawiły metodę liczenia ułamka opisanego w art. 3 ust. 5 u.p.o.l.: WSA w Warszawie z dnia 2.02.2009 r. (sygn. akt III SA/Wa 2535/08), WSA w Olsztynie z dnia 28.08.2014 r. (sygn. akt I SA/Ol 488/14), WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19.02.2015 r. (sygn. akt I SA/Go 4/15).

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 200 r., Nr 80, poz. 903 ze zm. – dalej u.w.l.). Odwołując się do

treści art. 3 u.w.l. wskazano, iż przepis ten normuje powstanie prawa związanego z prawem własności lokalu. Zgodnie bowiem z brzmieniem przywołanego przepisu, w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali. Odwołując się do stanowiska doktryny (por. D. Kurek, Ustawa o własności lokali. Komentarz. red. Okolski 2014 wyd. 8) wskazano, że odrębna własność lokalu jest prawem głównym, a udział we współwłasności nieruchomości wspólnej jest prawem związanym. Prawa te pozostają ze sobą w ścisłym związku tego rodzaju, że mogą być przedmiotem obrotu tylko łącznie. Ponadto udział we współwłasności nieruchomości wspólnej nie może przysługiwać innej osobie niż właściciel lokalu.

Wnioskodawca przywołał również treść art. 10 u.w.l., który potwierdza możliwość ustanowienia przez właściciela nieruchomości odrębnej własności poszczególnych lokali dla siebie. Za D. Kurkiem wskazano (por. Ustawa o własności lokali. Komentarz [w:] Prawo budowlane i nieruchomości, warszawa 2013, C.H.Beck), iż „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 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.”

Odwołując się do treści art. 24 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn. Dz. U. z 2013 r., poz. 707 ze zm.) Wnioskodawca wskazał, że dla każdej nieruchomości prowadzi się odrębną księgę wieczystą co oznacza, że jedna księga wieczysta to jedna nieruchomość, bez w względu na to, z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje.

Reasumując Wnioskodawca wskazał, iż w jego ocenie, w przypadku gdy na nieruchomości znajduje się kilka budynków, a w jednym z tych budynków zostanie wyodrębniona własność co najmniej dwóch lokali, to podstawa opodatkowania powinna zostać ustalona zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Zasady ustalania podstawy opodatkowania będą identyczne w sytuacji wyodrębnienia lokalu lub lokali we wszystkich budynkach znajdujących się na danej nieruchomości.

Jednocześnie, w ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdą również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego (lub kilku) z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę), tak, że własność wyodrębnionych lokali będzie należała tylko do jednego podmiotu.

Jednak w przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiona ułamkowa część lokalu (część nieruchomości) na podmiot trzeci (Nabywcę) to lokal ten stanowić będzie odrębny przedmiot opodatkowania i podatek dla tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu (nieruchomości) obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (Wnioskodawcy i Nabywcy) zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l.

Organ podatkowy dokonując interpretacji zważył, co następuje:

Na wstępie wymaga podkreślenia, że podane we wniosku zdarzenie przyszłe oraz sformułowane stanowisko Wnioskodawcy będzie stanowić jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznaczy granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki prawne. Jak bowiem wskazał WSA w Krakowie (wyrok z dnia 14 września 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 845/10) interpretacja przepisów prawa podatkowego to czynność władcza uprawnionego organu, która w odróżnieniu od aktu administracyjnego nie jest (co do zasady) skierowana wprost na wywołanie skutków prawnych, lecz ocenę stanowiska wnioskodawcy bądź wskazanie prawidłowego stanowiska, z uzasadnieniem prawnym, przy uwzględnieniu stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych przedstawionych przez zainteresowanego we wniosku o interpretację. Podobnie WSA w Poznaniu (wyrok z dnia 3 marca 2010 r., sygn. akt I SA/Po 78/10) wyjaśnił, że wydanie interpretacji przez organ podatkowy jest przede wszystkim formą oceny stanowiska wnioskodawcy, aniżeli samą interpretacją przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do podanego we wniosku stanu faktycznego. W tej perspektywie nie można przyjąć, że wskazanie przez zainteresowanego przedmiotu swoich wątpliwości rodzi obowiązek organu szczegółowego odniesienia się do nich w uzasadnieniu prawnym. Interpretacja podatkowa ma bowiem dokonać oceny stanowiska wnioskodawcy - nie zaś jego wątpliwości, nie ma też spełniać funkcji opinii prawnej wydawanej na potrzeby podatnika przez organ.

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 ze zm. – dalej u.p.o.l.), jeżeli nieruchomości 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 u.p.o.l. 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. nieruchomości 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. – dalej u.w.l.). 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 zastosowania 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.

Należy jednocześnie zaznaczyć, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 3 ust. 5 reguluje jedynie zagadnienia związane z opodatkowaniem nieruchomości w razie wyodrębnienia własności lokali. Zatem skoro ustawodawca przewidział w art. 7 i 10 ustawy o własności lokali, że właściciel nieruchomości może ustanowić odrębną własność lokali dla siebie na mocy jednostronnej czynności prawnej, to należy przyjąć, że do tak ustanowionej odrębnej własności lokali także zastosowanie znajduje art. 3 ust. 5 u.p.o.l.

Powyższe stanowisko potwierdził m.in. WSA w Łodzi wskazując, iż „bez znaczenia w przypadku wyodrębnienia lokali pozostaje fakt, że właścicielem wszystkich wyodrębnionych lokali, jak i pozostałej części nieruchomości, jest ten sam podmiot. W konsekwencji, także w sytuacji, gdy dotychczasowy właściciel nieruchomości pozostaje właścicielem wyodrębnionego przez siebie lokalu, należy stosować wspomniany art. 3 ust. 5 u.p.o.l. i zawarty w nim algorytm ustalania zakresu opodatkowania gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność (por. wyrok z dnia 30.03.2015 r., sygn. akt I SA/Łd 1399/14).

W tym miejscu należy odnieść się do tez 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 określa 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 absurda, 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 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 określa jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym.

Jak wskazują sądy administracyjne (por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 20.05.2015 r., sygn. akt I SA/OI 153/15, wyrok WSA w Łodzi z dnia 09.04.2014 r., sygn. akt I SA/Łd 8/15, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 13.05.2015 r., sygn. akt I SA/GI 1454/14), wykładnia językowa przepisu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. jest jasna i nie wymaga sięgnięcia do innych rodzajów wykładni prawa. Przepisy u.p.o.l. różnią się od przepisów prawa cywilnego, zwłaszcza przepisów u.w.l., w zakresie konstrukcji poszczególnych pojęć. Widoczne jest to zwłaszcza, jeśli weźmie się pod uwagę katalog przedmiotów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, obejmujący: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części (art. 2 u.p.o.l.). Na gruncie przepisów prawa cywilnego i prawa podatkowego odmiennie też unormowano sposób ustalania udziału właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej. Według art. 3 ust. 3 u.w.l., udział ten odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej danego lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi. Natomiast stosownie do art. 3 ust. 5 u.p.o.l. obowiązek podatkowy właściciela wyodrębnionego lokalu od nieruchomości wspólnej odpowiada proporcji wynikającej ze stosunku powierzchni użytkowej danego lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. W świetle powyższego nie ma wątpliwości, że w mianowniku ułamka, o którym mowa w art. 3 ust. 3 u.w.l. jest uwzględniana także powierzchnia lokali znajdujących się w innych budynkach na tej samej nieruchomości. Jednak przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. reguluje kwestię omawianej tu proporcji w sposób zupełnie odmienny. Został on przy tym sformułowany jasno i nie ma wątpliwości co do tego, że nie odwołuje się on do pojęcia nieruchomości, na której znajdują się budynki, w których wyodrębniono lokale. Obowiązek podatkowy został w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. wyrażony ułamkiem, w którym w mianowniku jest powierzchnia użytkowa całego budynku.

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 powierzchnię 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) tworzących jedną nieruchomość na gruncie przepisów prawa cywilnego (w szczególności art. 24 ustawy o księgach wieczystych i hipotece).

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 znajdą również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego (lub kilku) z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę), tak, że własność wyodrębnionych lokali będzie należała tylko do jednego podmiotu.

Jednakże w przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiona ułamkowa część lokalu (część nieruchomości) na podmiot trzeci (Nabywcę) to lokal ten stanowić będzie odrębny przedmiot opodatkowania i podatek dla tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu (nieruchomości) obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (Wnioskodawcy i Nabywcy) zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l.

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

- 1) W przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy o własności lokali, a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynku nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego 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 całkowitej 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) W przypadku gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w każdym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy o własności lokali, a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będące własnością Wnioskodawcy) wyodrębnionych w poszczególnych budynkach pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej poszczególnych budynków, w których 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 budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższych proporcji.

Tym samym proporcję, o której mowa w art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy wyliczyć odrębnie dla każdego budynku, w którym wyodrębniono lokale. Ustaloną w ten sposób proporcję dla określonego budynku należy odnieść do powierzchni wspólnych budynku oraz gruntu,

- 4) Powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdą również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego (lub kilku) z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę), tak, że własność wyodrębnionych lokali będzie należała tylko do jednego podmiotu.

Jednakże w przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiona ułamkowa część lokalu (część nieruchomości) na podmiot trzeci (Nabywcę) to lokal ten stanowić będzie odrębny przedmiot opodatkowania i podatek dla tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu (nieruchomości) oraz związanego z tym lokalem udziału w częściach wspólnych budynku oraz gruntu

obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (Wnioskodawcy i Nabywcy) zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

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 Kijowski
KIEROWNIK BIURO
w Wydziale Podatków i Opłat