

WPIW.310.1.2015

PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Torunia działając na podstawie art. 14 j § 1 w związku z art. 14 c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012r. poz. 749 z późn. zm.) oraz art. 2 i art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014r. poz. 849) po rozpatrzeniu wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej przedstawionych zdarzeń przyszłych

Uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z dnia 08.01.2015r. (data wpływu: 12.01.2015r.) polegające na tym, że:

1. w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka 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 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 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. 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.
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

reprezentowana przez pełnomocnika,
, pismem z dnia 08.01.2015r.

(data wpływu: 12.01.2015r.) zwróciła się z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków po wyodrębnieniu samodzielnych lokali użytkowych.

Wnioskodawca złożył oświadczenie, że elementy przedstawionego stanu sprawy objęte ww. wnioskiem w dniu jego złożenia 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 istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

Uiszczył także stosowną opłatę, za wydanie niniejszej interpretacji.

Opis zdarzeń przyszłych:

Wnioskodawca wskazał, iż Spółka jest właścicielem kilku nieruchomości gruntowych, zabudowanych, położonych na obszarze Gminy Miasta Toruń. Przedmiotowe nieruchomości składają się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w dwóch księgach wieczystych. Na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków.

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

Spółka wskazała, że rozważa także ewentualne przeniesienie lokalu lub ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywcy).

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

W związku z ww. opisanymi zdarzeniami przyszłymi Wnioskodawca zadał pytania o następującej treści:

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka 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 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 wspólne) 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości stanowić będzie 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 kilka 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 budynków stanowiących współwłasność (części wspólne) 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – podstawę opodatkowania w podatku od

nieruchomości 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)?

W związku z wyżej zadanyimi pytaniami Wnioskodawca, zgodnie z treścią art. 14 b § 3 ustawy z dnia 29.08.1997r. Ordynacja podatkowa przedstawił własne stanowisko w sprawie oceny prawnej wskazanych przez siebie zdarzeń przyszłych.

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie pytania nr 1.

Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka 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 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 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.

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie pytania nr 2.

Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka 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 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 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.

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie pytania nr 3.

W ocenie Wnioskodawcy 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 prawne Wnioskodawcy

Wnioskodawca swoje stanowiska w sprawie opodatkowania nieruchomości w opisanych zdarzeniach przyszłych uzasadnił treścią przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wskazał, że zgodnie z art. 3 ust. 1 ww. ustawy obowiązki podatkowe w podatku od nieruchomości podlegają podatnicy będący właścicielami nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność dwóch lub więcej podatników, wówczas – na podstawie art. 3 ust. 4 ww. ustawy – obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Wówczas art. 3 ust. 4 ustawy odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5, stanowiącej *lex specialis* względem tego przepisu. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania w podatku od nieruchomości powierzchni budynku oraz powierzchni gruntu, stanowiących współwłasność (części wspólne),

w sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali. Jednocześnie, jak wskazuje Wnioskodawca, wyżej przytoczona regulacja prawna, ustalająca zasady opodatkowania nieruchomości wspólnej, nie modyfikuje zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi ich powierzchnia użytkowa.

W tej kwestii Wnioskodawca powołał się na orzecznictwo m.in. Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012r. (sygn. II FSK 647/11), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 28 sierpnia 2014r. SYGN i SA/OI 488/14) oraz na stanowisko doktryny.

Wnioskodawca uzasadniając kwestie prawne powołał się na ustawę o własności lokali. Zgodnie z art. 2 ww. ustawy, samodzielnym lokalem jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Samodzielny lokal 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 ustawy). Wnioskodawca powołał się także na treść art. 3 ust. 1 ww. ustawy. Wskazał, że zgodnie z jego treścią *„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.”*

Wnioskodawca wskazał, że nie ulega wątpliwości, że ustawodawca wprowadzając pojęcie nieruchomości wspólnej nadał jej przymusowy charakter i atrybut współwłasności. Zdaniem Wnioskodawcy nie ma więc znaczenia, kto jest właścicielem wyodrębnionego lokalu, gdyż jedynym warunkiem powstania współwłasności nieruchomości wspólnej jest moment wyodrębnienia pierwszego lokalu, a jej trwanie związane jest z faktem pozostawania odrębnej własności lokali. Jest to prawo trwale związane z własnością lokalu. Dopiero „zniesienie” odrębnej własności lokali spowoduje zniesienie współwłasności.

Wnioskodawca powołał się na orzecznictwo Sądu Najwyższego (postanowienie z dnia 24 listopada 2010r. sygn. II CSK 267/10) oraz stanowisko doktryny. Wskazał, że sąd w ww. postanowieniu opisał istotę nieruchomości wspólnej, tj.: *„Jako całość zatem nieruchomość wspólna jest stosunkiem prawnym współwłasności, zaś udział właściciela w tej współwłasności, wobec brzmienia art. 50 k. c., ma status części składowej nieruchomości lokalowej. Z powyższego wynika, że odrębna własność lokalu, powstała i istniejąca zgodnie z przepisami ustawy, jest prawem głównym, nieruchomość wspólna jest zaś prawem niesamodzielnym, a jej funkcja w stosunku do prawa głównego jest służebna”*.

Podniósł także, że ustawa o własności lokali wprowadziła nowe rozwiązanie prawne, które zostało wyrażone w art. 10 i potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla siebie poszczególnych lokali przez właściciela nieruchomości

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

Uzupełniając ww. rozważania dodał, że zgodnie z art. 24 ustawy o księgach wieczystych i hipotece dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą, co oznacza, że jedna księga wieczysta to jedna nieruchomość, bez względu na to z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje.

Przytoczył również treść wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 lipca 2014r. sygn. I SA/Gd 1753/13. Sąd wskazał, że *„W przypadku nieruchomości wielobudynkowej – wykładnia systemowa zewnętrzna, wsparta założeniem racjonalności prawodawcy i dążeniem do objęcia zobowiązaniem podatkowym przedmiotów opodatkowania z uwzględnieniem stanu własnościowego – nakazuje przyjęcie, że w skład nieruchomości wspólnej wchodzi (poza gruntem) wszystkie części wszystkich budynków i urządzenia (...) niezależnie od tego, w którym budynku wyodrębniono lokal lub lokale.”*

Reasumując Wnioskodawca wskazał, że zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyrażone w art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mają zastosowanie do nieruchomości wielobudynkowej zarówno, gdy samodzielny lokal wyodrębniono tylko w jednym budynku, jak i w każdym z tych budynków.

Wskazał także, że powyższa zasada opodatkowania będzie miała zastosowanie w przypadku zbycia wyodrębnionego lokalu (lub udziału w nim) podmiotowi trzeciemu (Nabywcy).

Zaznaczył jednocześnie, że w przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiona ułamkowa część lokalu na podmiot trzeci, to lokal ten będzie stanowić odrębny przedmiot opodatkowania i podatek od tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu obowiązek podatkowy będzie ciążył solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (Wnioskodawcy i Nabywcy) zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Uwzględniając treść wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, jak i obowiązujący stan prawny organ podatkowy stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy w odniesieniu do opisanych zdarzeń przyszłych w kwestiach poruszanych we wszystkich pytaniach jest nieprawidłowe.

Niniejsza interpretacja przepisów prawa podatkowego wydana jest w ramach stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego przez Wnioskodawcę i jest wiążąca dla organu tylko w tym zakresie.

Zgodnie z ugruntowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych poglądem, organ podatkowy wydając interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego (istniejącego lub przyszłego, hipotetycznego) przedstawionego przez Wnioskodawcę bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu VI Ordynacji podatkowej.

Wobec tego niniejsza interpretacja dotyczy wyłącznie stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego we wniosku. Organ nie prowadził żadnego postępowania dowodowego i nie dokonał oceny wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Ponadto interpretacja dotyczy wyłącznie przepisów prawa podatkowego, gdyż organ podatkowy nie jest uprawniony do interpretacji przepisów innych dziedzin prawa. Powołanie przepisów ustaw innych niż podatkowe ma wyłącznie na celu wyjaśnienie konsekwencji prawnych tych przepisów na gruncie prawa podatkowego.

Udzielając niniejszej interpretacji organ podatkowy na wstępie pragnie zauważyć, że wyodrębnienie w budynku samodzielnych lokali może prowadzić do powstania następujących stanów faktycznych i prawnych danego budynku:

- w budynku są jednocześnie wyodrębnione, samodzielne lokale i niewyodrębnione lokale (o charakterze samodzielnym lub niesamodzielnym) oraz części wspólne umożliwiające korzystanie z ww. lokali

- w budynku są tylko wyodrębnione lokale i części wspólne umożliwiające korzystanie z ww. lokali.

Nie jest natomiast możliwa sytuacja, że w budynku po wyodrębnieniu jednego lub więcej samodzielnych lokali, pozostała jego powierzchnia stanowić będzie wyłącznie część wspólną w rozumieniu ustawy o własności lokali. Przepisy te dotyczą części wspólnych budynku, rozumianych jako części powierzchni budynku umożliwiające swobodne korzystanie z własnych nieruchomości np. wyodrębnionych lokali. Częściami wspólnymi co do zasady są korytarze, klatki schodowe, szyby dźwigowe, szyby wentylacyjne, instalacje ciepłownicze, telekomunikacyjne itp. Z całą pewnością w przypadku wyodrębnienia własności lokalu lub kilku lokali częścią wspólną nie będzie pozostała powierzchnia budynku. Powierzchnia ta może być przedmiotem ewentualnej współwłasności (np. właścicieli wyodrębnionych lokali lub innego podmiotu). Możliwa jest zatem sytuacja, że po wyodrębnieniu np. jednego samodzielnego lokalu pozostała część budynku będzie stanowić współwłasność np. dotychczasowego właściciela budynku i właściciela wyodrębnionego lokalu.

Rozróżnienie ww. sytuacji ma istotne znaczenie, bowiem w każdym z ww. przypadków dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości będą miały zastosowanie różne przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W przedstawionym przez Wnioskodawcę zdarzeniu przyszłym znajdą zastosowanie przede wszystkim przepisy ust. 4 i ust. 5 art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Interpretacja tych przepisów oraz ich zastosowanie budzą spory pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, ponieważ w przypadku wyodrębnienia lokali, opodatkowanie części wspólnych i udziału w gruncie może prowadzić do sytuacji, gdy nie cała powierzchnia użytkowa budynku i powierzchnia nieruchomości gruntowej podlega opodatkowaniu (por. wyroki powołane we wniosku o interpretację).

Zdaniem tut. organu podatkowego takie „odczytanie” przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jak dokonał tego Wnioskodawca, prowadzi do nadinterpretowania prawa

i przyjęcia, że zamiarem ustawodawcy było odmienne opodatkowanie takich samych przedmiotów, co w sposób istotny naruszałoby podstawowe zasady prawa podatkowego, jaką są równość podatników wobec prawa oraz sprawiedliwość podatkowa. Tym samym zdaniem organu podatkowego, Wnioskodawca błędnie przyjął, że we wszystkich opisanych przez niego stanach faktycznych (zdarzeniach przyszłych) przepisem normującym opodatkowanie nieruchomości stanowiących jego własność (bądź współwłasność) jest art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zdaniem organu podatkowego w ww. stanach faktycznych (zdarzeniach przyszłych) w zależności od zakresu podmiotowo-przedmiotowego nieruchomości zastosowanie będą miały przepisy art. 3 ust. 1 lub art. 3 ust 4 lub art. 3 ust. 5 ww. ustawy.

Nie ulega wątpliwości, że w świetle obowiązujących przepisów prawa, zgodnie z treścią art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami podatku od nieruchomości są m.in. właściciele nieruchomości.

Opodatkowaniu podlega grunt, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, dla budynków lub ich części – powierzchnia użytkowa, dla budowli lub ich części – wartość.

Dokonując wykładni art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy stwierdzić, iż w przypadku wyodrębnienia własności lokali, stanowiących odrębny przedmiot własności, podatnikami są ich właściciele lub współwłaściciele.

Ustanowienie odrębnej własności lokali w trybie przewidzianym w ustawie z dnia 24 czerwca 1994r. o własności lokali (Dz. U. z 2000r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.) powoduje to, że stają się one odrębną nieruchomością (również w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

W przypadku współwłasności lub współposiadania nieruchomości (obiektu budowlanego) przez dwa lub więcej podmioty, zgodnie z art. 3 ust. 4 ww. ustawy nieruchomość taka stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach z zastrzeżeniem ust. 5.

W ustępie tym wskazano, że *„Jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części wspólnych budynku stanowiących współwłasność ciąży solidarnie na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku”*.

Udzielając odpowiedzi na pytania zadane we wniosku o wydanie interpretacji wyjaśnienia wymagają pojęcia użyte przez Wnioskodawcę, uregulowane przepisami innych ustaw niż podatkowe, szczególnie ustawy o własności lokali. I tak:

- „lokal wyodrębniony” – to inaczej nieruchomość lokalowa, która stanowi odrębną własność. Taką własnością może być samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu (np. lokal użytkowy, który jest przeznaczony na prowadzenie działalności gospodarczej). Lokal taki powstaje w skutek wyodrębnienia w budynku jego części, z której można samodzielnie korzystać. Lokal taki może zostać wyodrębniony wraz z pomieszczeniami przynależnymi (pomieszczenia piwniczne, strych, garaż itp.). Obecnie wyodrębnienie lokali odbywa się w oparciu o ustawę o własności lokali i na jej mocy ustanawia się odrębną własność lokali.

- „nieruchomość (część) wspólna”- nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą do użytku właścicieli lokali, czyli część wspólną tworzy przede wszystkim działka, na której stoi budynek, konstrukcja ścian i stropów, fundamenty, większość instalacji (elektryczne, gazowe itp.), a także korytarze, windy, fragmenty budynku (elewacja) oraz otoczenie budynku itp.

- „udział” – 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 przynależnymi. Udział właściciela samodzielnych lokali niewyodrębnionych w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej tych lokali wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami przynależnymi.

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 oraz gruntu w przypadku wyodrębnienia własności lokalu/lokali.

Jest to powierzchnia użytkowa lokalu lub lokali należących do danego podmiotu do powierzchni użytkowej całego budynku. Proporcję tę należy odnieść do powierzchni użytkowej części

wspólnych w budynku, w którym nastąpiło wyodrębnienie oraz do powierzchni gruntu tj. powierzchni wszystkich działek ewidencyjnych objętych daną księgą wieczystą. Powierzchnię tę oblicza się wyłącznie do powierzchni części wspólnych budynku, a nie wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości. Przepis ten wyraźnie bowiem wskazuje, że ułamek ten odnosi się wyłącznie do powierzchni części wspólnych danego budynku i nie obejmuje innych budynków znajdujących się danej nieruchomości. Tym samym nie sposób zgodzić się z opinią Wnioskodawcy, że ww. przepis odnosi się do powierzchni użytkowej wszystkich budynków posadowionych na danej działce ewidencyjnej (działkach ewidencyjnych) tworzących jedną nieruchomość na gruncie prawa cywilnego.

Wnioskodawca w uzasadnieniu swojego stanowiska dla potrzeb złożonego wniosku przyjął, że zasady odnoszące się do ustalania udziału w nieruchomości wspólnej określone w ustawie o własności lokali nie mają zastosowania w odniesieniu do obliczania podatku od nieruchomości zgodnie z zasadą autonomii prawa podatkowego, a jednocześnie uzasadniając sposób określenia ułamka w sytuacji istnienia jeszcze innych budynków, powołuje się na nie przy określaniu mianownika tego ułamka.

Zdaniem organu podatkowego jest to niedopuszczalne.

Ułamek ten ma na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zastosowanie tyle, o ile określa udział danego właściciela lokalu we współwłasności w nieruchomości wspólnej (częściach wspólnych i nieruchomości gruntowej).

W tym miejscu należy także wyjaśnić, że dla określenia udziału Wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych budynku oraz w powierzchni gruntu do celów podatku od nieruchomości nie ma znaczenia, jaka część posiadanych przez niego lokali samodzielnych w budynku została wyodrębniona. Dla wyliczenia tego udziału uwzględnia się powierzchnię użytkową wszystkich lokali należących do wnioskodawcy, nie będących nieruchomością wspólną.

Zgodnie z dominującym w cywilistyce poglądem niewyodrębnione lokale nie wchodziły w skład nieruchomości wspólnej, lecz powinny być traktowane jak jedna nieruchomość lokalowa, której własność związana jest z przysługującym dotychczasowemu właścicielowi nieruchomości udziałem we współwłasności nieruchomości wspólnej.

Lokale te nie są objęte współwłasnością, gdyż służą do wyłącznego użytku dotychczasowego właściciela i tylko on może nimi rozporządzać.

Tym samym pełnomocnik w toku subsumpcji do przedstawionego stanu faktycznego nieprawidłowo przyjął, że w rozpatrywanej sytuacji 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 (wszystkich) samodzielnych lokali do powierzchni użytkowej budynku. Pogląd taki sprowadzałby się do stwierdzenia, że w rozpatrywanej sprawie obowiązek podatkowy ciąży tylko na „właścicielach samodzielnych lokali”, choć ani ustawa, ani cytowani przez stronę przedstawiciele doktryny nie posługują się takim zwrotem, konsekwentnie używając szerszego pojęcia „właściciele lokali”. Nie ma więc podstaw na gruncie rozpatrywanych przepisów dokonywać takiego zawężenia. Nie ulega wątpliwości, że zbiór „właściciele samodzielnych lokali” stanowi w istocie podzbiór ogółu „właściciele lokali”. Możliwa jest sytuacja, w której oba zbiory będą tożsame (jeżeli cała powierzchnia użytkowa budynku zostanie rozdzielona pomiędzy lokale samodzielne i nieruchomość wspólną), jednak taka sytuacja nie będzie miała miejsca w opisanym stanie faktycznym. Nie jest możliwe wyodrębnienie jednego lokalu w budynku i uznanie, że pozostała część budynku jako niewyodrębniona stanowi wyłącznie część wspólną w rozumieniu ustawy o własności lokali. Zdaniem organu podatkowego powierzchnie niewyodrębnione (pozostałe po wyodrębnieniu jednego lub więcej lokali) jako niesłużące wszystkim współwłaścicielom do prawidłowego korzystania z ich lokali – nie wchodziły w obręb nieruchomości wspólnej i stanowią własność dotychczasowego właściciela nieruchomości (vide Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 28.02.1996r. sygn. akt III CZP 199/95). Własność lokali niesamodzielnych związana będzie jednak z udziałem we współwłasności nieruchomości wspólnej.

Zdaniem organu podatkowego w rozumieniu powyższego ujawnia się sens rozróżnienia pojęć „właściciel lokalu” (zgodnie z zapisami ustawy) i „właściciele samodzielnych lokali” (do czego sprowadza się pogląd zaprezentowany przez Wnioskodawcę). W takim przypadku prawidłowe zastosowanie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych polega na określeniu udziału dotychczasowego właściciela nieruchomości w prawie własności ogółu lokali znajdujących się w tym budynku (w tym lokali niesamodzielnych, a także niewyodrębnionych lokali samodzielnych) – i dopiero tak określony udział może posłużyć do określenia udziału Wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych danego budynku oraz powierzchni gruntów do celów podatku od nieruchomości.

Z całą pewnością częścią wspólną nie będzie powierzchnia budynku pozostała po wyodrębnieniu jednego, dwóch lub nawet większej ilości samodzielnych lokali.

Jak już wcześniej wspomniano, w obrębie jednego budynku mogą występować jednocześnie samodzielne lokale stanowiące odrębną od budynku własność (lub współwłasność dwóch lub więcej podmiotów), lokale niewyodrębnione (samodzielne lub niesamodzielne) stanowiące odrębną od samodzielnego już wyodrębnionego lokalu własność lub współwłasność oraz części wspólne ww. kategorii lokali.

W zależności od statusu prawnego, jak i zakresu podmiotowego będą one podlegały różnemu reżimowi podatkowemu w podatku od nieruchomości. Przy czym żaden z obowiązujących przepisów prawa podatkowego nie przewiduje możliwości pominięcia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości części powierzchni nieruchomości z powodu wyodrębnienia w niej jednego lub kilku samodzielnych lokali, będących przedmiotem odrębnej własności.

Powyższe wynika z wykładni systemowej i analizy funkcjonowania art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Otóż art. 3 ww. ustawy reguluje kwestię dotyczącą zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości. Przepis ten wskazuje przede wszystkim podmioty, które są podatnikami w tym podatku (ust. 1-3), oraz charakter ciężącego na nich obowiązku podatkowego (solidarny wynikający z ust. 4 oraz ograniczony, ustalony na zasadach określonych w ust. 5). Art. 3 nie określa natomiast żadnych elementów dotyczących zakresu przedmiotowego ustawy, tj. tego, co jest opodatkowane, co jest wyłączone lub zwolnione z opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości uregulowany został w art. 2. Przepis ten określa kategorie przedmiotów, które są objęte podatkiem od nieruchomości (ust. 1-2) oraz przedmioty, które są wyłączone z opodatkowania (ust. 3). Art. 7 ustawy wskazuje sytuacje, w jakich określone podmioty (ust. 1) lub przedmioty (ust. 2) są zwolnione od podatku od nieruchomości.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że w świetle obowiązujących przepisów określających zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości (art. 2 i art. 7) nie sposób uzasadnić, iż część budynku i gruntu, w związku z wyodrębnieniem własności lokali, może być nieopodatkowana. Z przepisów tych bowiem trudno wywieść, że ustawodawca wyłączył i zwolnił z opodatkowania część budynku i gruntu, w przypadku, gdy ustanowione są w tym obiekcie odrębne własności lokali. Zdaniem organu podatkowego interpretacja systemowa art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie powinna prowadzić do modyfikacji zakresu przedmiotowego wynikającego z innych przepisów ustawy. Gdyby przyjąć, że ww. przepis winien wywoływać ww. konsekwencje, to oznaczałoby to de facto zastosowanie podatkowej preferencji dla podatników będących właścicielami wyodrębnionych lokali. Gdyby wolą ustawodawcy było zastosowanie w takich przypadkach preferencji, wprowadziłby on wprost odpowiedni przepis, np. w formie zwolnienia lub wyłączenia z opodatkowania, który z uwagi na określoną strukturę ustawy o podatkach i opłatach lokalnych znalazłby się zapewne w innym miejscu niż art. 3 ust. 5. Skoro tego nie uczynił, trudno jest istnienie tego przywileju podatkowego domniemywać i przyjmować jego funkcjonowanie poprzez interpretację regulacji zakreślającej zakres podmiotowy podatku.

Podkreślenia wymaga, że regulacje wyłączające z opodatkowania nieruchomości powinny być wskazane wprost w przepisach podobnie, jak zwolnienia. Zgodnie z zasadami prawa podatkowego nie można przepisów dotyczących tych elementów interpretować rozszerzająco. Jak podkreśla się w orzecznictwie, w odniesieniu do przepisów regulujących preferencje podatkowe podczas dokonywania wykładni prawa należy przyjmować, iż elementy te są wyjątkiem, odstępstwem od zasady sprawiedliwości podatkowej (powszechności i równości opodatkowania). Z tego też względu stosowanie ich nie może odbywać się na podstawie wykładni rozszerzającej, systemowej czy celowościowej. Ponadto taka interpretacja (prezentowana m.in. przez Wnioskodawcę) wydaje się nie do przyjęcia z uwagi na potrzebę adekwatnego opodatkowania. Jako racjonalną należy przyjąć sytuację, w której dwa podobne przedmioty opodatkowane są w podobny sposób, a nieracjonalną, gdy te same przedmioty są bez uzasadnienia (prawnego) opodatkowane w sposób wyraźnie odmienny.

Z zasad prawa podatkowego nie wynika bowiem, że na skutek wyodrębnienia jednego bądź kilku lokali pozostała część budynku w całości stanowi część wspólną dla tych lokali. Po wyodrębnieniu lokali pozostała część stanowi lokal tzw. niewyodrębniony, bez względu czy składają się na niego samodzielne, czy też niesamodzielne lokale. Tym samym zastosowanie konstrukcji prawnej polegającej na wyodrębnieniu lokali nie wywrze na gruncie prawa podatkowego skutku wyłączenia jakiegось powierzchni budynku z opodatkowania. Uznać należy, że intencją ustawodawcy było uregulowanie mogących powstać kwestii spornych pomiędzy różnymi podmiotami (właścicielami odrębnych powierzchni w budynku) co do zakresu ich obowiązku podatkowego, a nie stworzenie możliwości różnego opodatkowania podobnych przedmiotów opodatkowania.

Podstawową zasadę dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości wyraża w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych - każdy właściciel zobowiązany jest zapłacić podatek za nieruchomość stanowiącą jego własność. Jeżeli natomiast nieruchomość stanowi własność kilku podmiotów (współwłaścicieli) to normą podstawową jest art. 3 ust. 4 ww. ustawy. Gdy po wyodrębnieniu w nieruchomości samodzielnych lokali powstały części budynku do wspólnego korzystania przez właścicieli różnych lokali w obrębie tego samego budynku, to dla potrzeb opodatkowania tych części wspólnych stanowiących zawsze współwłasność ustawodawca wprowadził art. 3 ust. 5 ww. ustawy.

Organ podatkowy zgadza się z Wnioskodawcą, że ust. 5 art. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest *lex specialis* w stosunku do ust. 4 (mówiącego o zasadach opodatkowania w przypadku współwłasności) i winien być stosowany w pierwszej kolejności tam, gdzie wyodrębniono własność lokali. Racją jest też, że artykuł ten eliminuje solidarny obowiązek podatkowy, lecz jedynie w zakresie dotyczącym części wspólnej nieruchomości, wynikającej z zastosowania udziałów w niej określonych. Umożliwia on opodatkowanie stosownie do posiadanego udziału, a nie całości „części wspólnej, będącej de facto we współwłasności” na zasadach ogólnych dot. nieruchomości stanowiących współwłasność (opodatkowanie „łączne” z konsekwencją solidarnej odpowiedzialności za całość zobowiązania). Z całą pewnością przepis ten nie eliminuje możliwości opodatkowania części, która nie jest objęta ust. 5, a tym samym nie wyklucza możliwości zastosowania ust. 4.

Odnośnie kwestii występowania współwłasności nieruchomości wskazać należy, że dla potrzeb ustalania podstawy opodatkowania stosowanie przepisów o współwłasności (zarówno wyodrębnionych, jak i niewyodrębnionych lokali) może mieć miejsce tylko w przypadku, gdy grunt oraz budynek (części budynku) stanowią własność dwóch lub więcej podmiotów.

W ujęciu cywilistycznymi jeden tożsamy podmiot nie może być jednocześnie właścicielem i współwłaścicielem tego samego budynku (lub jego części).

Zasada ta również znajduje zastosowanie na gruncie prawa podatkowego.

A zatem w przypadku, gdy wszystkie wyodrębnione lokale nadal będą stanowiły własność jednego podmiotu (np. Wnioskodawcy), w świetle obowiązujących przepisów prawa nie powstanie współwłasność w zakresie gruntu i części budynku, w którym te lokale się znajdują, a podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości nadal stanowić będzie powierzchnia całej działki oraz powierzchnia użytkowa całego budynku, w którym wyodrębniono własność lokalu/lokali.

Tak więc w przypadku, gdy właścicielem wyodrębnionego lokalu i jednocześnie budynku (części budynku), w którym wyodrębniono ten lokal, jest ten sam podmiot, to obowiązek podatkowy będzie ciążył na nim na zasadach ogólnych, a nie na zasadach wyrażonych w art. 3 ust. 4 dotyczącym współwłasności, czy art. 3 ust. 5 dotyczącym współwłasności „części wspólnych”.

W konsekwencji będzie on zobowiązany uiścić podatek za całą nieruchomość, a zadeklarowane powierzchnie do opodatkowania będą stanowiły 100% powierzchni budynku i gruntu.

Uwzględniając powyższe należy wskazać, że stanowisko Wnioskodawcy odnośnie zasad opodatkowania nieruchomości w przypadkach wskazanych we wniosku nie jest prawidłowe.

Zgodnie z zasadami prawa podatkowego przedstawionymi w niniejszej interpretacji:

- w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w jednym z nich ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, 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 wyodrębnionych i niewyodrębnionych pozostawać będzie do powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono lokale,
- powierzchnia użytkowa budynków, w których nie dokonano wyodrębnienia winna zostać opodatkowana podatkiem od nieruchomości na zasadach określonych w art. 3 ust. 4 (w przypadku współwłasności) lub art. 3 ust. 1 (gdy będą one stanowiły jedyną własność wnioskodawcy),
- powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z wyodrębnionych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), przy czym w takim przypadku podatek od lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

- w przypadku, gdy wszystkie wyodrębnione, samodzielne lokale nadal będą stanowiły wyłączną własność Wnioskodawcy, to dla potrzeb opodatkowania nieruchomości nie znajdą zastosowanie przepisy art. 3 ust. 5, nieruchomość będzie podlegała opodatkowaniu na zasadach wyrażonych w art. 3 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a podstawę opodatkowania będzie stanowiła powierzchnia użytkowa wszystkich budynków i gruntów.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia wniosku w sprawie zasad opodatkowania podatkiem od nieruchomości w stanach faktycznych (zdarzeniach przyszłych) przedstawionych przez Wnioskodawcę.

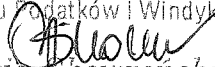
Po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę, zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie

Na niniejszą interpretację przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy za pośrednictwem Prezydenta Miasta Torunia.

Skargę można wnieść po uprzednim wezwaniu na piśmie Prezydenta Miasta Torunia do usunięcia naruszenia prawa. Termin do złożenia wezwania do usunięcia naruszenia prawa wynosi 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o treści wydanej interpretacji.

Termin na wniesienie skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy wynosi 30 dni od dnia doręczenia stronie odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ takiej odpowiedzi nie udzielił, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania do usunięcia naruszenia prawa.

Z up. Prezydenta Miasta
Dyrektor
Wydziału Podatków i Windykacji

Maria Skowrońska

WP.WT. 310.1. 2015

d. Sołtyś
13.01.2015

Warszawa, dnia 8 stycznia 2015 r.

URZĄD MIASTA TORUNIA
Wydział Podatków i Windykacji

data 2015 01 12
wpł.

L. dz. PP 2666/15

Prezydent Miasta Torunia
ul. Grudziądzka 126B
87-100 Toruń

Przedmiot wniosku: 3 (trzy) zdarzenia przyszłe.

**WNIOSEK O WYDANIE PISEMNEJ INTERPRETACJI
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO**

Działając na podstawie art. 14j w związku z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja Podatkowa (tekst jednolity Dz.U. 2012, poz. 749 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) oraz udzielonego mi pełnomocnictwa, w imieniu dalej: Wnioskodawca lub
Spółka wnoszę o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie Wnioskodawcy, co do zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (tekst jednolity Dz.U. Nr 95, poz. 613 ze zm. – dalej: Upol).

Opis zdarzeń przyszłych

Spółka jest właścicielem kilku nieruchomości gruntowych zabudowanych położonych na obszarze tutejszej gminy. Przedmiotowe nieruchomości składają się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w dwóch księgach wieczystych. Na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków.

Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności (dwóch lub więcej) lokali w co najmniej jednym budynku posadowionym na każdej z tych nieruchomości, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jednolity Dz.U. 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 staliby się z mocy prawa właścicielami (współwłaścicielami) dwóch (lub więcej) odrębnych lokali i/lub jednocześnie współwłaścicielami w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynków znajdującego się na tej nieruchomości oraz gruntu.

Pytania przyporządkowane do zdarzeń przyszłych:

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

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka 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 Upol – 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 kilka 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 Upol – 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)?

Stanowisko Wnioskodawcy

1. Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka 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 wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 upol – 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. Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka 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 wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 upol – 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. W ocenie Wnioskodawcy, 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 stanowiska Wnioskodawcy

AD. 1.

Podstawa opodatkowania

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 Upol obowiązkowi podatkowemu w podatku od nieruchomości podlegają podatnicy będący właścicielami nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność dwóch lub więcej podatników, wówczas – na podstawie art. 3 ust. 4 upol – obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków - powierzchnia użytkowa.

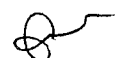
Tym samym, osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania podatku od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. W przypadku współwłasności, współwłaściciele zobowiązani są łącznie do uiszczenia podatku i odpowiedzialni za zobowiązanie w podatku od nieruchomości 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 Upol, bowiem w takiej sytuacji przepis ten wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 i stanowiącej *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 Upol. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania podatku od nieruchomości 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 Upol 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 (budynków). Tak ustalony 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 Upol można przedstawić poniższym wzorem:

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



Powierzchnia
wyodrębnionego lokalu(lokalu)

_____ x Powierzchnia = Podstawa
części wspólnej opodatkowania
Całkowita powierzchnia części wspólnej
budynku(budynków)

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 Upol zgodna jest z poglądami prezentowanymi przez **doktrynę i orzecznictwo** 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 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*."

Linia orzecznicza się utrwała i kolejne wyroki potwierdzają jedynie powyższe stosowanie art. 3 ust. 5 Upol, tak również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 28 sierpnia 2014 r. (I SA/OI 488/14).

Kwestie prawne

Z perspektywy cywilistycznej, ustanowienie odrębnej własności lokali reguluje ustawa z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali (tekst jednolity Dz.U. Nr 80, poz. 903 ze 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).

Przepisami regulującymi ustanawianie odrębnej własności lokali jest Uwl, która w sposób szczególny reguluje prawa i obowiązki oraz zarząd nieruchomością wspólną.

Aby odpowiedzieć na pytanie jakie dodatkowe prawa powstają w momencie wyodrębnienia lokali należy przeanalizować art. 3 Uwl, który normuje powstanie prawa związanego z prawem własności lokalu. Nazywając to prawo ustawa używa pojęcia „nieruchomość wspólna”, która powstaje w momencie wyodrębnienia lokalu jako prawo z nim związane.

Analizując brzmienie art. 3 ust. 1 „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.” nie można mieć wątpliwości, że ustawodawca wprowadzając pojęcie nieruchomości wspólnej nadał jej przymusowy charakter i nadał atrybut współwłasności. Nie ma więc znaczenia, kto jest właścicielem wyodrębnionego lokalu, gdyż jedynym warunkiem powstania współwłasności nieruchomości wspólnej jest moment wyodrębnienia pierwszego lokalu, a jej trwanie związane jest z faktem pozostawania odrębnej własności lokali. Jest to prawo trwale związane z własnością lokalu. Dopiero „zniesienie” odrębności lokali spowoduje zniesienie współwłasności.

Nie jest to pogląd wyjątkowy, czy odosobniony, a wręcz poparty jednolitym stanowiskiem doktryny tak **D.Kurek** (Ustawa o własności lokali. Komentarz. red. Okolski 2014 wyd. 8) „**1. Istota prawa związanego z prawem głównym.** Artykuł 3 ust. 1 WłLokU stanowi, że w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Odrębna własność lokalu jest zatem 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.”, także **J.Pisuliński** (SPP T.3 red. E.Gniewek 2013, wyd. 3) „Ustawa o własności lokali używa pojęcia „nieruchomość wspólna” w art. 3 ust. 2. Zgodnie z nim, przez nieruchomość wspólną należy rozumieć grunt oraz części składowe budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Z innych przepisów ustawy wynika jednak, że nieruchomość wspólna może stanowić **przedmiot współwłasności właścicieli lokali** (art. 3 ust. 1 zd. 1 WłLokU) albo **współużytkowania wieczystego** (art. 3a ust. 1 i art. 4 ust. 3 WłLokU). Nie budzi także obecnie wątpliwości, iż właścicielom lokali musi przysługiwać jednakowe prawo do nieruchomości wspólnej (gruntu i budynku). Nie jest więc dopuszczalne ustanawianie odrębnej własności niektórych lokali wraz z oddaniem w użytkowanie wieczyste ułamkowej części gruntu (w tej kwestii zob. dalsze uwagi), a innych lokali wraz z przeniesieniem udziału we współwłasności tego gruntu (art. 3a ust. 1 pkt 1 i 2 WłLokU).” oraz **R.Strzelczyk** (R.Strzelczyk, A.Turlej, Własność lokali. Komentarz. Wyd.3, Warszawa 2013) „Artykuł 3 ust. 1 WłLokU stanowi, że w razie wyodrębnienia własności lokalu jego właścicielowi przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokalu. Współwłasność ta ma charakter **przymusowy**, nie można bowiem żądać jej zniesienia, dopóki trwa odrębna własność lokali (ust. 1).”

Orzecznictwo również nie ma w tej materii wątpliwości. Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 24 listopada 2010 r., II CSK 267/10, LEX nr 738095, następująco opisał istotę nieruchomości wspólnej: „Jako całość zatem nieruchomość wspólna jest stosunkiem prawnym współwłasności,

zaś udział właściciela w tej współwłasności, wobec brzmienia art. 50 k.c., ma status części składowej nieruchomości lokalowej. Z powyższego wynika, że odrębna własność lokalu, powstała i istniejąca zgodnie z przepisami ustawy, jest prawem głównym, nieruchomość wspólna jest zaś prawem niesamodzielnym, a jej funkcja w stosunku do prawa głównego jest służebna". Z powyższego jednoznacznie wynika, że nieruchomość wspólna jest przedmiotem współwłasności, przymusowym wprowadzonym przez Uwl i nierozzerwalnie związanym z prawem własności lokalu.

Rozważając dalej warto poruszyć, że Uwl wprowadziła nowe rozwiązanie prawne, które zostało wyrażone w art. 10 Uwl, a które jednoznacznie potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla siebie 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.”

Stanowisko to znajduje potwierdzenie również w doktrynie. Przykładowo, **D. Kurek w komentarzu do prawa nieruchomości**, 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 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) z własności samego lokalu (ewentualnie z pomieszczeniami przynależnymi), **oraz**
- (ii) ułamkowego udziału we własności gruntu i wspólnych części budynku lub budynków, czyli udziału w nieruchomości wspólnej.

Zgodnie z art. 24 ustawy o księgach wieczystych i hipotece dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielna księgę wieczystą co oznacza, że jedna księga wieczysta to jedna nieruchomość, bez względu na to z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje.

Warto w tym miejscu przytoczyć również wyrok **WSA w Gliwicach z dnia 22 lipca 2014 r. (I SA/GI 1753/13)**, który ma tym większe znaczenie, że dotyczy materii Upol oraz art. 3 ust. 5 teże ustawy. WSA wypowiadając się w kwestiach zobowiązania podatkowego dochodzi do wniosku, że *„W przypadku nieruchomości wielobudynkowej – wykładnia systemowa zewnętrzna, wsparta założeniem racjonalności prawodawcy i dążeniem do objęcia zobowiązaniem podatkowym przedmiotów opodatkowania z uwzględnieniem ich stanu własnościowego – nakazuje przyjąć, że w skład nieruchomości wspólnej wchodzi (poza gruntem) wszystkie części wszystkich budynków i urządzenia (...) niezależnie od tego, w którym budynku wyodrębniono lokal lub lokale.”*

Reasumując, 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 upol.

AD. 2.

Zdaniem wnioskodawcy w przypadku wyodrębnienia lokalu lub lokali we wszystkich budynkach znajdujących się na danej nieruchomości, zasady ustalania podstawy opodatkowania będą identyczne jak te wyrażone w stanowisku nr 1.

AD. 3.

W ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują 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 Upol.

Nadmienić należy, że zgodnie z art.6 ust.9 Upol Podatnik ma obowiązek złożyć deklarację podatkową w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku, co w przypadku ustanowienia odrębnej własności lokalu ma miejsce w momencie wpisu do księgi wieczystej (art. 7 ust. 2 Uwl), który to wpis ma moc wsteczną od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu (zgodnie z art.29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece) w przypadku zbycia lokalu już wydzielonego będzie to data sprzedaży.

Oświadczenie:

Zgodnie z art.233 § 1 w związku z § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (Dz.U Nr 88, poz. 553,z późn. zm.), kto składa fałszywe oświadczenie mające służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy, podlega karze pozbawienia wolności do lat 3.

Ja niżej podpisany, pouczony o odpowiedzialności karnej z art. 233 § 1 w związku z § 6 Kodeksu karnego za składanie fałszywych oświadczeń składam, stosownie do art. 14b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa oświadczenie następującej treści:

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji, w dniu złożenia 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.

Załączniki:

Załącznik 1 – potwierdzenie dokonania opłaty za wniosek

Załącznik 2 – poświadczony za zgodność z oryginałem pełnomocnictwo

Załącznik 3 – potwierdzenie dokonania opłaty skarbowej za pełnomocnictwo