



WPO.310.6.2015.AW

data: 20.11.2015 r.

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14b, 14c, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2015 r. poz. 615 z późn. zm.) w zw. z art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849) po rozpatrzeniu wniosku złożonego w dniu 24.08.2015 r. przez z siedzibą, przy ul. reprezentowaną przez Pełnomocnika -

. o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku od nieruchomości co do zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849)

postanawiam

1. uznać, że stanowisko Wnioskodawcy zgodnie z którym w przypadku gdy na nieruchomości posadowionych jest jeden lub kilka budynków i tych budynkach (części z nich lub wszystkich) ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch 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 lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym doszło do ustanowienia odrębnej własności tych lokali, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa wyodrębnionych w danym budynku lokali będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych tego budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyżej proporcji, jest nieprawidłowe;

2. uznać, że stanowisko Wnioskodawcy zgodnie z którym powyższe ustalenia 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, jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 24.08.2015 r. do tut. organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. Przedmiotem wniosku jest art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849) w dalszej części przywoływanej w skrócie jako u.p.o.l.

Wnioskodawca opisał zdarzenie przeszłe:

Spółka jest właścicielem nieruchomości gruntowych zabudowanych położonych na obszarze tutejszej gminy. Każda z przedmiotowych nieruchomości składa się z działek ewidencyjnych ujętych w odrębnych księgach wieczystych. Na której nieruchomości posadowionych jest jeden lub kilka budynków.

Wnioskodawca 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.) zwanej dalej u.w.l. Po wyodrębnieniu tych lokali w budynkach nie zostaną żadne inne lokale a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej.

Ponadto Spółka rozważa również 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 powierzchni gruntu.

W związku z powyższym Wnioskodawca zwrócił się o wykładnię przepisów art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych poprzez odpowiedź na dwa w kontekście zdarzenia przyszłego:

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest jeden lub kilka budynków i w tych budynkach (części z nich lub wszystkich) ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali (w poszczególnych budynkach) spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu tych lokali w danym 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 lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym doszło do ustanowienia odrębnej własności tych lokali, 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 w danym budynku będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych tego budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji (wyłącznie w odniesieniu do budynku, w którym doszło do ustanowienia odrębnej własności lokali)?

2. 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 (Nabywca)?

Wnioskodawca przedstawił swoje stanowisko na temat zadanych pytań:

Ad. 1.

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku gdy na nieruchomości posadowionych jest jeden lub kilka budynków i tych budynkach (części z nich lub wszystkich) ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch 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 lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym doszło do ustanowienia odrębnej własności tych lokali, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa wyodrębnionych w danym budynku lokali będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych tego budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyżej proporcji.

Spółka przytoczyła art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. wskazując, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są: grunty, budynki lub ich części oraz przedstawiła definicję budynku zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Określenie "budynek" oznacza obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach.

Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. obowiązkwowi 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 u.p.o.l. obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków – powierzchnia użytkowa.

Wnioskodawca w dalszej części wskazuje, że osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości, natomiast 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 u.p.o.l., bowiem w takiej sytuacji przepis ten wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. stanowiącej lex specialis względem art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania podatkiem 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 u.p.o.l. 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.

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

W dalszej części Podatnik przedstawił sposób obliczania udziału w powierzchniach wspólnych nieruchomości zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 u.p.o.l. w postaci wzoru:

Powierzchnia wyodrębnionego
lokalu (lokali)

$$\frac{\text{Całkowita powierzchnia budynku (w którym wyodrębniono lokale)}}{X} = \text{Podstawa opodatkowania części wspólnej}$$

Powierzchnia części
wspólnej

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 u.p.o.l., 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".

Wnioskodawca stwierdził, że linia orzecznictwa się utrwała i kolejne wyroki potwierdzają jedynie powyższe stosowanie art. 3 ust. 5 u.p.o.l., tak również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 28 sierpnia 2014 r. (I SA/OI 488/14).

W dalszej części Podatnik przedstawił obszernie stanowisko na temat ustawy o własności lokali oraz ustanowienia odrębnej własności lokali, przytaczając pojęcia tj. samodzielny lokal, nieruchomość wspólna oraz przedstawił analizę na temat wyodrębnienia własności lokali oraz praw związanych z tym wyodrębnieniem.

Na szczególną uwagę zasługuje rozważanie na temat rozwiązania wyrażonego w art. 10 u.w.l., które jednoznacznie potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla siebie poszczególnych lokali przez właściciela nieruchomości: "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."

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

- (1) z własności samego lokalu (ewentualnie z pomieszczeniami przynależnymi), oraz
- (2) ułamkowego udziału we własności gruntu i wspólnych części budynku lub budynków, czyli udziału w nieruchomości wspólnej.

Na zakończenie stwierdził, iż z uwagi na art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. gramatyczna wykładnia przepisu art. 3 ust 5 u.p.o.l. pozwala na konkluzję, iż ułamek, który ma zastosowanie do obliczania wysokości podatku od nieruchomości od części wspólnych budynku i gruntu, należy liczyć jako stosunek powierzchni użytkowej wyodrębnionego lokalu (lokali) należącego do danego podmiotu do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono dany lokal (lokale) oraz do powierzchni gruntu.

Ad. 2.

W ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali (lub kilku) lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), tak że własność wyodrębnionych lokali nie będzie należała tylko do jednego podmiotu. W takim przypadku podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

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.

Ponadto Wnioskodawca nadmienił, że zgodnie z art. 6 ust 9 u.p.o.l. 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 u.w.l.), 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.

Stanowisko organu podatkowego:

Kwestię podatku od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849).

Art. 2 ust. 1 ww. ustawy określa przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Opodatkowaniu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podmioty zobowiązane do płacenia podatku od nieruchomości wymienione zostały w art. 3 ww. ustawy. Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Obowiązek podatkowy dotyczący przedmiotów opodatkowania wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa lub będących w zarządzie Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe - ciąży odpowiednio na jednostkach organizacyjnych Agencji Własności Rolnej

Skarbu Państwa i jednostkach organizacyjnych Lasów Państwowych, faktycznie władających nieruchomościami lub obiektami budowlanymi.

Ad. I.

Wnioskodawca wskazał, że rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w co najmniej jednym budynku posadowionym na nieruchomości, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l.

Stanał na stanowisku, że po wyodrębnieniu tych lokali w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej. Wówczas podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego 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 budynku, w którym doszło do ustanowienia odrębnej własności tych lokali.

Wskazał, że w konsekwencji podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych w danym budynku będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych tego budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l.

Organ podatkowy uważa, że w analizowanym przypadku powinien zostać zastosowany jedynie art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych (...). Dlatego stoi na stanowisku, że wyodrębnione lokale w budynku nadal będą własnością Wnioskodawcy a w przypadku, gdy wszystkie wyodrębnione lokale stanowią własność jednego podmiotu, dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości nie powstaje współwłasność w zakresie gruntu i części budynku, w których te lokale się znajdują. Podstawę opodatkowania stanowi wówczas cała powierzchnia gruntu, powierzchnia użytkowa całego budynku (w którym wyodrębniono lokale) oraz powierzchnia użytkowa pozostałych budynków znajdujących się na tej działce (również tych, w których wyodrębniono lokale).

Inny sposób ustalania podstawy opodatkowania stosowany jest w przypadku, gdy wyodrębnione lokale stanowią własność co najmniej dwóch różnych podmiotów. W sytuacji, gdy na nieruchomości składającej się z jednej działki ewidencyjnej posadowionych jest kilka budynków i w jednym z takich budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, z których każdy wyodrębniony lokal jest własnością innej "osoby", to podatek od nieruchomości od tzw. części wspólnej powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa każdego wyodrębnionego lokalu będzie pozostawać do powierzchni użytkowej budynku, w którym znajduje się lokal. Wówczas znajdzie zastosowanie przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. a obowiązek podatkowy w zakresie wynikającym z tego przepisu jest wyrażony ułamkiem, gdzie licznik stanowi powierzchnia użytkowa wydzielonego lokalu, a w mianowniku powierzchnia użytkowa budynku, w którym ten lokal się znajduje.

Uznać należy, że współwłasność stanowić będą grunt oraz pozostałe części budynku w którym wydzielony został lokal.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 3 ust. 5 reguluje zagadnienia związane z opodatkowaniem nieruchomości w przypadku wyodrębnienia własności lokali: przepis ten określa, w jaki sposób obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach wyodrębnionych lokali tylko w zakresie tej części nieruchomości, która jest przedmiotem współwłasności właścicieli poszczególnych lokali, czyli gruntu i części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Ustawa ta nie reguluje innych zagadnień związanych z odrębną własnością lokali, dlatego należy poszukać regulacji z tym związanych w innych przepisach.

Kwestie własnościowe uregulowane zostały w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 ze zm.). Z art. 7 i art. 10 u.w.l. wynika, że właściciel nieruchomości może ustanowić odrębna własność lokali dla siebie na mocy jednostronnej czynności prawnej. Właścicielowi wyodrębnionego lokalu przysługuje prawo związane z własnością lokalu oraz określony udział w nieruchomości wspólnej.

W rozpatrywanym przypadku Spółka rozważa właśnie taką sytuację.

Można stwierdzić, że nie będzie miał tu zastosowania art. 3 ust. 5 u.p.o.l., pomimo, iż wyodrębnione lokale będą spełniać wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., pozostając jednocześnie wyłącznie własnością jednego podmiotu.

Art. 3 ust. 5 u.p.o.l. stanowi specyficzną regulację (lex specialis) obowiązku podatkowego współwłaścicieli będących jednocześnie właścicielami wyodrębnionych lokali w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność względem art. 3 ust. 4 ustawy i powinien zostać zastosowany w przypadku gdy przynajmniej jeden wydzielony lokal będzie własnością innego podmiotu.

W wyroku z dnia 13 listopada 2012 r. (II FSK 647/11), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, 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". Wspólną cechą art. 3 ust. 4 i art. 3 ust. 5 u.p.o.l. jest współwłasność. Zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l., 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". W myśl natomiast ust. 5, 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". Treść art. 3 ust. 4 i ust. 5 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że art. 3 ust. 5 u.p.o.l. ma jedynie zastosowanie w przypadku, gdy przedmioty opodatkowania znajdujące się na nieruchomości stanowią współwłasność. Nie można przecież zgodzić się z sytuacją, że na skutek wyodrębnienia własności lokali w drodze jednostronnego oświadczenia powstaje element współwłasności na płaszczyźnie podatku od nieruchomości.

Zgodnie z poglądami zawartymi w orzecznictwie sądów administracyjnych wobec braku definicji pojęcia współwłasności na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy odwołać się do innych ustaw. Można sięgnąć do księgi drugiej Kodeksu cywilnego (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 kwietnia 2005 r., I SA/Gd 1939/01, wyrok WSA w Olsztynie z 17 listopada 2005 r., I SA/Ol 334/05, wyrok WSA w Lublinie z 15 czerwca 2012 r., I SA/Lu 803/11). Współwłasnością według art. 195 k.c. jest stosunek rzeczowoprawy, w którym własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom. Stosunek ten charakteryzują trzy podstawowe cechy: jedność przedmiotu, wielość podmiotów oraz niepodzielność wspólnego prawa. Bardzo istotną cechą charakteryzującą współwłasność jednej rzeczy jest wielość podmiotów prawa własności - co najmniej dwie lub więcej podmiotów. W analizowanym przypadku nie mamy do czynienia z wielością podmiotów, co oznacza, że art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie będzie miał zastosowania.

Katalog nieruchomości i obiektów budowlanych zawarty został w art. 2 ust. 1 u.p.o.l., natomiast podstawa opodatkowania zawarta została w art. 4 ust. 1 u.p.o.l., który wskazuje:

- 1) dla gruntów – powierzchnię;
- 2) dla budynków lub ich części – powierzchnię użytkową;
- 3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4–6 – wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych – ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

W analizowanym zdarzeniu przysłym dot. pytania pierwszego, cała działka jest w posiadaniu jednego podmiotu. Pomimo wydzielenia lokali w co najmniej jednym budynku, cała powierzchnia użytkowa budynku/budynków nadal pozostaje własnością tylko jednego podmiotu. Dla celów podatkowych powstałe tzw. części wspólne nie mają wpływu na sposób opodatkowania gruntu i budynków.

Pomimo, iż Spółka uważa, że podatek od nieruchomości od części wspólnych powinien zostać ustalony zgodnie z art. 3 ust. 5, organ podatkowy stoi na stanowisku, że w analizowanym przypadku jest to nieprawidłowe. Powodem takiego stanu jest fakt, iż ani grunt ani tzw. pozostałe części budynku o których mowa w ww. artykule, nie będą stanowić współwłasności.

Podobne stanowisko wyrażone zostało w wyroku WSA w Rzeszowie z dnia 2 lutego 2015 r., I SA/Rz 1074/4, wyroku WSA w Gliwicach z dnia 15 kwietnia 2015 r., I SA/GI 1312/14, wyroku WSA w Poznaniu z dnia 21 maja 2015 r., I SA/Po 155/15.

Uwzględniając powyższe, podatek od nieruchomości powinien zostać ustalony w sposób następujący:

- dla gruntu - od powierzchni całej działki,
- dla budynku - od powierzchni użytkowej każdego budynku.

Organ podatkowy działając w oparciu o treść powyższych przepisów obowiązujących na dzień złożenia wniosku uznaje, iż stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym w przypadku gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w tych budynkach (części z nich lub wszystkich) ustanowiona zostanie odrębna własność dwóch 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 części budynku stanowiącego współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym doszło do ustanowienia odrębnej własności tych lokali, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa wyodrębnionych w danym budynku lokali będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych tego budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyżej proporcji - jest nieprawidłowe.

Ad.2.

Odnosząc się do drugiego stanowiska Spółki organ podatkowy stwierdza, że jest ono nieprawidłowe.

W przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w tych budynkach (części z nich lub wszystkich) ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali (w poszczególnych budynkach) spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a własność jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę) lub gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), w ocenie Wnioskodawcy podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

Z takim stanowiskiem organ podatkowy nie zgadza się.

Z opisu zdarzenia przysłego zawartego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wynika, że Spółka rozważa również ewentualne przeniesienie lokalu lub ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywcy).

Dalej stwierdza, że 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 powierzchni gruntu.

Na gruncie tak opisanego zdarzenia przysłego Spółka zadaje pytanie: Czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdą 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 ocenie Wnioskodawcy opisane w stanowisku pierwszym zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę). W takim przypadku podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy i Nabywcy solidarnie.

Uważa również, że w przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), to podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność również ciąży na Wnioskodawcy i Nabywcy solidarnie.

W swoim drugim stanowisku Wnioskodawca przedstawił tak naprawdę dwa przypadki:

1. gdy własność jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę),
 2. gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę),
- twierdząc, że podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność również ciąży na Wnioskodawcy i Nabywcy solidarnie.

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 (art. 3 ust. 4 u.p.o.l.). Jest to sytuacja szczególna, od której przewidziano wyjątek zawarty w art. 3 ust. 5 u.p.o.l.: 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. Przepisy art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. dotyczą różnych stanów faktycznych, z tym, że przepis art. 3 ust. 5 stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 3 ust. 4.

Skoro Wnioskodawca ma zamiar przenieść prawo własności lokalu lub ułamkową część prawa własności jednego lub więcej lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywcy), w zakresie opodatkowania części wspólnych w obu przypadkach znajdzie zastosowanie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Wówczas zarówno Wnioskodawcy jak i Nabywcy wyodrębnionych lokali przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali, gdzie nieruchomość wspólną stanowią będzie grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali - art. 3 ust. 1 i 2 u.w.l.

W przypadku, gdy zostaną sprzedane udziały w jednym z wyodrębnionych lokali, powstanie współwłasność dla lokalu, gruntu i części budynku będącego tzw. częścią wspólną (znajdzie wówczas zastosowanie art. 3 ust. 5 u.p.o.l.). Gdy w jednym z wyodrębnionych lokali Wnioskodawca przeniesie udział na podmiot trzeci (Nabywcę), to wówczas lokal ten będzie pozostawał we współwłasności o której mowa w art. 3 ust. 4 u.p.o.l., natomiast obowiązek podatkowy ciążył będzie solidarnie na współwłaścicielach tego lokalu za ten lokal, za udział w gruncie oraz za części wspólne wyliczany zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. W tym drugim przypadku podatek od części wspólnych będzie ciążył na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

Na pytanie, na kim ciąży obowiązek podatkowy od lokali stanowiących współwłasność, należy odpowiedzieć, że na współwłaścicielach. Jednak należy zwrócić uwagę na niejasne stanowisko Wnioskodawcy, z którego wynika, że w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), tzn. w budynku będzie znajdował się lokal stanowiący współwłasność, podczas, gdy w dalszej części swojego stanowiska wskazuje, że podatek od lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

Podsumowując, organ podatkowy wskazuje, że rozważania na temat przepisów art. 3 ust. 4 i ust. 5 u.p.o.l. potwierdziły obowiązek podatkowy właścicieli wyodrębnionych lokali w zakresie dotyczącym współwłasności gruntu oraz części wspólnych budynku określony wyłącznie art. 3 ust. 5. Z zastrzeżenia zawartego w ust. 4 wynika, że przepis ten nie ma zastosowania w okolicznościach określonych w ust. 5, natomiast treść ust. 5 dowodzi szczególnej regulacji (*lex specialis*) w zakresie

obowiązku podatkowego współwłaściciele będących jednocześnie właścicielami wyodrębnionych lokali, w przedmiocie gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność. W tej kwestii mamy do czynienia z regułą interpretacyjną *lex specialis derogat legi generali*.

Właściciel wyodrębnionego lokalu mieszkalnego (Nabywca), jak i współwłaściciele drugiego wyodrębnionego lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość (Wnioskodawca i Nabywca) opodatkowani są oddzielnie od każdego z tych lokali zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., i jednocześnie zobowiązani są płacić podatek w ramach swoich udziałów w powierzchniach wspólnych.

Taki sposób opodatkowania dotyczy sytuacji, gdy w jednym z wyodrębnionych lokali zostanie przeniesiony udział na podmiot trzeci (Nabywcę). W przypadku zastosowania art. 3 ust. 5 u.p.o.l. podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokalu wyodrębnionego, udział w powierzchni gruntu oraz w częściach wspólnych budynku (gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność) obliczony przy zastosowaniu proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu będzie pozostawać do powierzchni użytkowej budynku, w którym znajduje się ten lokal.

Należy przypomnieć, że w przypadku, gdy w budynku ustanowione zostaną odrębne nieruchomości (lokale), które będą w posiadaniu przynajmniej dwóch różnych podmiotów, powstanie współwłasność gruntu oraz pozostałej części budynku, jako udział w częściach wspólnych a każdy z wymienionych w art. 2 ust. 1 pkt 1-3 u.p.o.l. składników majątkowych (zarówno grunt, budynek, jak i wyodrębniony lokal) będzie odrębnym przedmiotem opodatkowania. W przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci, podatek od nieruchomości od wyodrębnionego lokalu stanowiącego współwłasność oraz od udziału w gruncie i tzw. części wspólnych, będzie ciążył na Wnioskodawcy i Nabywcy solidarnie. Znajdzie wtedy zastosowanie art. 3 ust. 4 u.p.o.l. natomiast każdy z podmiotów powinien składać oddzielne deklaracje podatkowe w terminie 14 dni zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie obowiązku podatkowego.

Organ podatkowy uwzględniając treść przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o własności lokali, na dzień złożenia wniosku uznaje, że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania 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 - jest nieprawidłowe.

W ocenie organu podatkowego sposób przedstawienia przez Wnioskodawcę drugiego stanowiska jest zbyt krótki, natomiast samo stanowisko zawężone. Zadane pytanie oraz zajęte stanowisko, powinny być sformułowane przez Wnioskodawcę w sposób przejrzysty a przedstawione fakty lub zdarzenie przyszłe powinny zostać ujęte we wniosku w sposób zrozumiały i nie budzący wątpliwości.

Niniejsza interpretacja udzielona została w oparciu o przepisy prawa podatkowego na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy stanu przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

Zaznaczyć należy, że od 01.01.2016 r. zaczną obowiązywać nowe przepisy dotyczące przepisu art. 3 ust. 5 u.p.o.l., w brzmieniu: "Jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od części budynku stanowiących nieruchomość wspólną w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (...) ciąży na właścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w nieruchomości wspólnej."

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi w dalszej części przywoływany w skrócie jako WSA 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 jednolity z 2012 r. Dz. U. poz. 270 z późn. zm.).

Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) 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 sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

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

