

URZĄD MIEJSKI WROCŁAWIA
KANCELARIA OGÓLNA

Pierwszy Zamek Miejski

Wzrost 18-05-2015

Podpis Prezydenta Miasta Wrocławia

7 maja 2015 r.

12-05-2015

91047/2015/P

Do:

Prezydenta Miasta Wrocławia

Urząd Miejski

Pl. Nowy Targ 1-8

50-141 Wrocław

WNIOSEK O WYDANIE PISEMNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Działając na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14j § 3 w związku z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej: **Ordynacja podatkowa**), na podstawie udzielonego mi pełnomocnictwa, w imieniu

(dalej: **Spółka**) wnoszę o wydanie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; dalej: **u.p.o.l.**) w indywidualnej sprawie Spółki.

I. ZDARZENIE PRZYSZŁE

Spółka jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej, położonej na obszarze Miasta Wrocław (dalej: **Nieruchomość**). Przedmiotowa Nieruchomość składa się z trzech działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na Nieruchomości (na jednej z działek ewidencyjnych) posadowione są dwa budynki, których jedynym właścicielem jest Spółka¹.

¹ Zgodnie z art. 24 ustawy o księgach wieczystych i hipotece (ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, tekst jednolity Dz. U. z 2013 r., poz. 707 ze zm.), dla każdej nieruchomości prowadzi się

Spółka jest w trakcie ustanawiania w jednym z budynków posadowionych na tej Nieruchomości odrębnej własności dwóch lokali. Wyodrębnienie lokali będzie dokonane w drodze jednostronnej czynności prawnej w formie aktu notarialnego i zostanie potwierdzone wpisem do księgi wieczystej. Lokale te będą wydzielone z budynku trwałymi przegrodami (ścianami), z zastrzeżeniem, że dostęp do lokali będzie odbywać się po niewyodrębnionych częściach budynku lub gruntu.

Spółka planuje przeniesienie prawa własności jednego z wyodrębnionych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (dalej: Nabywca). W umowie nabycia prawa do lokalu strony uzgodnią także zasady korzystania z nieruchomości wspólnej (co znajdzie odzwierciedlenie w cenie nabycia lokalu). Po dokonaniu transakcji na terenie Nieruchomości dojdzie do sytuacji, w której:

- a) Spółka będzie właścicielem jednego z wyodrębnionych lokali,
- b) Nabywca będzie właścicielem drugiego z wyodrębnionych lokali,
- c) Spółka i Nabywca będą współwłaścicielami gruntu i pozostałych części budynków.

II. PYTANIE SPÓŁKI

W kontekście przedstawionego zdarzenia przyszłego, Spółka zwraca się następującym pytaniem w zakresie podatku od nieruchomości (dalej: PON):

Czy po wyodrębnieniu w jednym z budynków odrębnej własności dwóch lokali i sprzedaży jednego z nich na rzecz Nabywcy, podczas gdy pozostały wyodrębniony w tym budynku lokal pozostanie własnością Spółki, powinna ona ustalić podstawę opodatkowania PON powierzchni, których jest współwłaścicielem (tj. gruntu i niewyodrębnionych części budynków), zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l., tj. według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu stanowiącego własność Spółki pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono ww. lokale?

III. STANOWISKO SPÓŁKI

Spółka stoi na stanowisku, że po wyodrębnieniu w jednym z budynków odrębnej własności dwóch lokali i sprzedaży jednego z nich na rzecz Nabywcy, podczas gdy pozostały wyodrębniony w tym budynku lokal pozostanie własnością Spółki, powinna ona ustalić podstawę opodatkowania PON powierzchni, której jest współwłaścicielem (tj. gruntu i niewyodrębnionych części budynków), zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l., tj. według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu stanowiącego własność Spółki pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono ww. lokale.

IV. UZASADNIENIE STANOWISKA SPÓŁKI

1. Podstawa prawna opodatkowania PON części budynku i gruntu stanowiących

oddzielną księgę wieczystą, co oznacza, że jedna księga wieczysta obejmuje jedną nieruchomość. bez względu na to, z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje.

współwłasność po wyodrębnieniu lokali

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l., opodatkowaniu PON podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

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

Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków – powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 u.p.o.l.).

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., podatnikami PON są właściciele nieruchomości. Ponadto, na podstawie art. 3 ust. 4 u.p.o.l., jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podatników, to obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach nieruchomości, z zastrzeżeniem ust. 5.

Zgodnie natomiast z brzmieniem 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”.

Powyższe oznacza, że na podatniku będącym jedynym właścicielem nieruchomości ciąży obowiązek podatkowy w stosunku do całej powierzchni tej nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność, obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach.

Powyższe reguły opodatkowania ulegają jednak istotnej modyfikacji w przypadku, gdy w budynku została ustanowiona odrębna własność lokali. W takim przypadku zastosowanie znajduje art. 3 ust. 5 u.p.o.l., z którego wynika, że właściciel wyodrębnionego lokalu w celu ustalenia podstawy opodatkowania, powinien odnieść powierzchnię lokalu lub lokali, których jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak ustalony współczynnik powinien następnie odnieść do powierzchni niewyodrębnionych (tj. do części budynków stanowiących współwłasność i do gruntu).

Sposób obliczania podstawy opodatkowania od gruntu oraz części budynków stanowiących współwłasność, zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 u.p.o.l., można zilustrować następującym wzorem:

$$\text{podstawa opodatkowania} = \frac{A}{B} \times C$$

Gdzie:

- A – powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu (lokalii) będącego własnością Spółki,
- B – powierzchnia użytkowa budynku położonego na Nieruchomości, w którym wyodrębniono lokale,
- C – powierzchnia użytkowa budynków stanowiąca współwłasność oraz powierzchnia gruntu.

2. Wykładnia systemowa art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l.

Stanowisko Spółki, wynikające z literalnej wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l., znajduje potwierdzenie w wykładni systemowej wewnętrznej.

Wykładnia systemowa wewnętrzna nakazuje badać dany przepis przez pryzmat pozostałych przepisów danego aktu prawnego w celu ustalenia rzeczywistej treści analizowanej normy prawnej. Wykładnia systemowa zewnętrzna polega zaś na zestawieniu badanej normy z regulacjami spoza danego aktu prawnego i analizie znaczenia normy w kontekście innych gałęzi prawa lub całego systemu prawnego.

Zgodnie z treścią art. 3 ust. 4 u.p.o.l. „*Jeżeli nieruchomość (...) stanowi współwłasność (...), to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości (...) ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (...), z zastrzeżeniem ust. 5*”.

Zestawienie w ramach wykładni systemowej wewnętrznej brzmienia art. 3 ust. 4 i art. 3 ust. 5 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że w pierwszym z powyższych przepisów zawarto ogólną zasadę opodatkowania PON nieruchomości będących przedmiotem współwłasności. Ta ogólna zasada doznaje jednak wyjątku w razie wystąpienia sytuacji opisanej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., tj. wyodrębnienia w budynku własności lokali. W takim przypadku ustawodawca wyłącza stosowanie art. 3 ust. 4 u.p.o.l. i odsyła do ust. 5, na co wprost wskazuje zwrot „*z zastrzeżeniem ust. 5*”.

Przepis zawarty w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. stanowi więc przepis szczególny (łac. *lex specialis*) względem przepisu ogólnego (łac. *lex generalis*) zawartego w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Tym samym, w przypadku zaistnienia konkretnych okoliczności opisanych w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. (wyodrębnienie własności lokali), nie ma możliwości zastosowania art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Udział w powierzchniach wspólnych oblicza się wyłącznie na podstawie art. 3 ust. 5 u.p.o.l.

Innymi słowy, skoro racjonalny ustawodawca wprowadził do u.p.o.l. przepis szczególny obejmujący specyficzny stan faktyczny i zastrzegł jego stosowanie normą odsyłającą zawartą w przepisie ogólnym art. 3 ust. 4 (*lex generalis*), zasadny jest wniosek, że uczynił to w celu uregulowania sytuacji opisanych w art. 3 ust. 4 i ust. 5 w sposób odmienny (zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali*).

3. Zgodność z zasadami konstytucyjnymi

Art. 217 Konstytucji RP wymienia te elementy konstrukcyjne podatku, które powinny zostać określone w ustawie (przedmiot, podmiot, stawki podatkowe). Z kolei z art. 84 Konstytucji RP wynika, że każdy zobowiązany jest do ponoszenia tylko takich ciężarów i świadczeń publicznych (podatków), które zostały wprost określone w ustawie.

Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że jakakolwiek wykładnia przepisów u.p.o.l. sprzeczna z zasadami opodatkowania powierzchni wspólnych określonymi wprost w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., byłaby niezgodna z Konstytucją RP. Prowadziłaby bowiem do tworzenia prawa (z pominięciem ustawy), a nie jego stosowania. W rezultacie Spółka byłaby zobowiązana do ponoszenia obciążeń publicznoprawnych, które nie zostały wprost określone w przepisach u.p.o.l.

4. Stanowisko doktryny oraz judykatury

Przedstawiona przez Spółkę interpretacja przepisu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. znajduje potwierdzenie w poglądach przedstawicieli doktryny. Przykładowo, Leonard Etel w komentarzu dotyczącym podatku od nieruchomości² wskazał:

„Wyodrębnienie własności lokali w budynku skutkuje tym, że podatek od części tego budynku i gruntu stanowiącego współwłasność należy ustalać na takich zasadach, że odnosi się powierzchnię użytkową lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku i tak ustaloną proporcję stosuje do powierzchni wspólnych części budynku i gruntu. Na przykład powierzchnia lokalu osoby fizycznej wynosi 100 m², a powierzchnia użytkowa budynku - 1000 m². Stosunek tych powierzchni wynosi 1/10. Ten ułamek odnosi się do powierzchni gruntu i do powierzchni części budynku stanowiących współwłasność (suszarnia, strych, piwnica). Właściciel lokalu powinien więc otrzymać decyzję z wyliczonym podatkiem od 100 m² lokalu, 1/10 powierzchni gruntu, 1/10 powierzchni strychu itp. Osoba prawna będąca właścicielem takiego lokalu sama powinna w deklaracji wyliczyć wyżej wymienione proporcje i na ich podstawie kwotę płaconego podatku.”

Stanowisko Spółki znajduje również potwierdzenie w ugruntowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Przykładowo, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 13 listopada 2012 r. (sygn. II FSK 647/11), wyjaśnił, że:

„(...) 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. 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 od 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”.

Analogiczne stanowisko dotyczące opodatkowania powierzchni wspólnych w przypadku, gdy w nieruchomości wyodrębnione są lokale, zostało również wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 13 stycznia 2010 r. (sygn. II FSK 750/09), w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 2 lutego 2013 r. (sygn. III SA/Po 906/12) oraz w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 28 sierpnia 2014 r. (sygn. I SA/Ol 488/14). Wszystkie powołane orzeczenia są prawomocne.

² L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz., LEX 2012 r.

5. Podsumowanie

Odnosząc powyższe przepisy do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego, zdaniem Spółki należy stwierdzić, że w przypadku gdy w jednym z budynków zostanie ustanowiona własność dwóch lokali oraz nastąpi przeniesienie prawa własności jednego z nich na rzecz Nabywcy, Spółka – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – powinna ustalić podstawę opodatkowania w PON powierzchni, której jest współwłaścicielem (tj. gruntów i niewyodrębnionych części budynków) według proporcji, w jakiej pozostawać będzie powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu stanowiącego własność Spółki do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono ww. lokale.

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.

W imieniu :
j:

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do reprezentowania „ „ i wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
2. Odbiór aktualny „ „ z Rejestru Przedsiębiorców z Krajowego Rejestru Sądowego,
3. Dowód wniesienia opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej.



Wrocław, 04.08.2015r.

WPO-KP.310.10.2015.KD

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art.14j §1, art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2015r., poz.613) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014r., poz.849 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu wniosku z dnia 7 maja 2015r. (wpływ do organu podatkowego 12 maja 2015r.)

... ograniczoną odpowiedzialnością ...
z siedzibą w ... przy ul. ... reprezentowanej
przez Pełnomocnika Spółki Pana ... w sprawie:

zakresu i sposobu zastosowania przez Spółkę art.3 ust.5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych do ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości od gruntu i części budynków stanowiących współwłasność w zdarzeniu przyszłym polegającym na;

wyodrębnieniu własności dwóch lokali (z których jeden zostanie sprzedany osobie trzeciej) w jednym z dwóch budynków usytuowanych na jednej z trzech działek ewidencyjnych, dla których to nieruchomości urządzono jedną księgę wieczystą,

organ podatkowy

uznaje stanowisko strony w przedstawionym stanie faktycznym za prawidłowe w części stwierdzając, że:

sposób wyliczenia podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność oraz od gruntu przy **zastosowaniu zaproponowanego ułamka**, zgodnie z brzmieniem art.3 ust.5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, **dotyczy jedynie** możliwości wyliczenia udziału w **częściach wspólnych w budynku, w którym dokonano wyodrębnienia własności lokali oraz w gruncie** (działce ewidencyjnej) **na którym posadowiony jest ów budynek.**

Do opodatkowania drugiego budynku, usytuowanego na tej samej działce ewidencyjnej, (w którym nie dokonano wyodrębnienia lokali), należy zastosować zasadę solidarnej odpowiedzialności wyrażoną w art.3 ust.4 u.p.o.l. i opodatkować całą powierzchnię użytkową budynku, stanowiącą współwłasność. Natomiast pozostałe działki ewidencyjne, stanowiące grunty niezabudowane, nadal będą opodatkowane przez dotychczasowego użytkownika wieczystego.

UZASADNIENIE

W dniu 12 maja 2015r. do organu podatkowego wpłynął wniosek

· odpowiedzialnością

! siedziba w

... , reprezentowanej przez doradcę podatkowe-
w sprawie zastosowania przez Spółkę art.3 ust.5 ustawy o
podatkach i opłatach lokalnych do ustalenia podstawy opodatkowania w podatku
od nieruchomości, od części wspólnych budynków i gruntu w sytuacji, gdy w przy-
szłości w jednym z budynków zostanie wyodrębniona własność dwóch lokali i jeden
z nich zostanie sprzedany osobie trzeciej (Nabywcy).

Wnioskodawca jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej, zabudowanej, składającej się z trzech działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na jednej z tych działek posadowione są dwa budynki, których jedynym właścicielem jest Spółka. W jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność dwóch lokali. Wyodrębnienie lokali zostanie dokonane w formie jednostronnej czynności prawnej w formie aktu notarialnego i zostanie potwierdzone wpisem do księgi wieczystej. Lokale te będą wydzielone z budynku trwałymi przegrodami(ścianami),z zastrzeżeniem, że dostęp do lokalu odbywać się będzie po niewyodrębnionych częściach budynku lub gruntu.

Spółka planuje przeniesienie prawa własności jednego z wyodrębnionych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywcy).

W kontekście przedstawionego zdarzenia przyszłego, Spółka zwróciła się z pytaniem w zakresie podatku od nieruchomości:

Czy po wyodrębnieniu w jednym z budynków odrębnej własności dwóch lokali i sprzedaży jednego z nich na rzecz Nabywcy; podczas gdy pozostały wyodrębniony w tym budynku lokal pozostanie własnością Spółki, powinna ona ustalić podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni, których jest współwłaścicielem (tj. gruntu i niewyodrębnionych części budynków), zgodnie z art.3 ust.5 u.p.o.l., tj. wg proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu stanowiącego własność Spółki pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono ww lokale ?

Zdaniem Wnioskodawcy po wyodrębnieniu w jednym z budynków odrębnej własności dwóch lokali i sprzedaży jednego z nich na rzecz Nabywcy, podczas gdy pozostały wyodrębniony w tym budynku lokal pozostanie własnością Spółki, powinna ona ustalić podstawę opodatkowania powierzchni, której jest współwłaścicielem (tj. gruntu i niewyodrębnionych części budynków), zgodnie z art.3 ust.5 u.p.o.l., tj. wg proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu stanowiącego własność Spółki pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono ww lokale. Następnie tak ustalony współ-

czynnik należy odnieść do powierzchni niewyodrębnionych czyli do części budynków stanowiących współwłasność oraz do gruntu.

Zdaniem Spółki za takim stanowiskiem przemawia zarówno wykładnia systemowa jak i stanowisko przedstawicieli doktryny oraz linia orzecznicza sądów administracyjnych, przykładowo: wyrok NSA z 13 listopada 2012r o sygn.II FSK 647/11; wyrok NSA z 13 stycznia 2010r. sygn. II FSK 750/09 oraz wyrok WSA w Olsztynie z 28 sierpnia 2014r. sygn. I SA/Ol 488/14.

Po dokonaniu analizy obowiązujących przepisów prawa i orzecznictwa sądowego, organ podatkowy uznaje stanowisko wnioskodawcy w zakresie zastosowania przepisów podatkowych, dotyczących ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości od części budynków i gruntów stanowiących współwłasność, w świetle przedstawionych we wniosku zdarzeń przyszłych za prawidłowe tylko w części. Nie można bowiem proporcji z art. 3 ust.5 stosować do wszystkich przedmiotów opodatkowania, dla których urządzono jedną księgę wieczystą. Proporcję tę stosuje się jedynie do budynku, w którym dokonano wyodrębnienia lokalu oraz do gruntu (działki ewidencyjnej), na którym usytuowany jest ten budynek.

W przytoczonych przez Wnioskodawcę wyrokach Sady zwracały uwagę na prawidłowość wyliczania ułamka do opodatkowania części wspólnych w budynku tak, aby w liczniku znalazła się powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu a w mianowniku powierzchnia użytkowa całego budynku, w którym wyodrębniono lokal. Organ podatkowy respektuje to stanowisko i uznaje zaproponowaną proporcję za prawidłową, lecz jedynie w zakresie wyliczenia udziału we współwłasności w budynku, w którym dokonano wyodrębnienia lokali i gruntu, na którym posadowiony jest ten budynek. Organ podatkowy nie akceptuje zaproponowanego przez Wnioskodawcę sposobu wyliczania udziału we współwłasności drugiego budynku oraz gruntu.

Ponadto należy zaznaczyć, iż interpretacja dotyczy wyłącznie przepisów prawa podatkowego, gdyż organ podatkowy nie jest uprawniony do interpretacji przepisów z innych dziedzin prawa. Jediną podstawą jej wydania jest stan faktyczny przedstawiony we wniosku o interpretację, bez oceny wiarygodności danych w nim zawartych.

W art. 2 ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014r.poz.849 z późn. zm.) wymienione zostały przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości. I tak wg ustawodawcy "opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej".

Natomiast w art.3 u.p.o.l. ustawodawca określił podmioty, na których ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości, uzależniając go od stanu prawnego „nieruchomości” i sposobu władania nią. Spółka oświadcza, iż jest użytkownikiem wieczystym kilku nieruchomości gruntowych, składających się z kilku działek ewidencyjnych i właścicielem budynków usytuowanych na tych gruntach. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest, że wskazane grunty, jak i budynki stanowią w rozumieniu przepisów k.c. odrębne nieruchomości, gdyż budynki nie stanowią w takiej sytuacji części składowych gruntu- art.48 k.c. nie będzie miał zastosowania.

Tak więc na Spółce ciąży obowiązek podatkowy z różnych tytułów prawnych. Spółka jest podatnikiem podatku od nieruchomości jako właściciel budynków –art.3 ust.1 pkt 1 i jako użytkownik wieczysty gruntów –art.3 ust.1 pkt 3 u.p.o.l.. Spółka wskazała, iż jej nieruchomości będące w użytkowaniu wieczystym, składają się z kilku działek ewidencyjnych. W tej sytuacji w rozumieniu art.46 §1k.c. należałoby przyjąć, że wszystkie działki ewidencyjne tworzą jedną nieruchomość, z uwagi, że stanowią odrębny przedmiot własności (użytkowania wieczystego), jed-

nakże nie oznacza to, że również na gruncie u.p.o.l. stanowić będą jeden przedmiot opodatkowania. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych przedmiotem opodatkowania nie jest nieruchomości w rozumieniu art.46 §1k.c., dla której prowadzona jest jedna księga wieczysta(art.24 ust.1 ustawy o księgach wieczystych i hipotece), lecz przedmioty szczegółowo wymienione w art. 2 ust.1 u.p.o.l. a więc grunty, budynki lub ich części i budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ponadto należy mieć na uwadze fakt, iż grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako poszczególne działki ewidencyjne wg opisu i oznaczenia użytków zgodnie z klasyfikacją geodezyjną. Dane dotyczące gruntów, którymi posługuje się organ podatkowy dokonując wymiaru podatku, zawarte są w ewidencji gruntów i budynków stanowiącej dokument urzędowy. Stanowi o tym art. 21 ustawy prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2010r.Nr 193,poz.1287 z późn. zm.) jak i orzecznictwo sądowe.

Ewidencja gruntów i budynków oprócz informacji dotyczących gruntów oraz budynków a więc ich rodzaju i powierzchni, zawiera również dane dotyczące właściciela gruntów, bądź w przypadku braku takich danych wykazane są dane osób lub jednostek organizacyjnych, które tymi nieruchomościami władają.

Zgodnie z art.3 ust.4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych(Dz.U. z 2014r. poz.849),jeżeli nieruchomości lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem ust.5. Powołany przepis stanowi więc o solidarnym opodatkowaniu nieruchomości wspólnych bez wyodrębnionych własności lokali.

Natomiast nieruchomości, w których ustanowiono odrębną własność lokali opodatkowane są w sposób szczególny. Ogólna reguła opodatkowania ulega istotnej modyfikacji i w tym przypadku ma zastosowanie art.3 ust.5 u.p.o.l.. Zgodnie z nim, jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym **ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.**

Przepis ten określa zasady opodatkowania dwóch przedmiotów opodatkowania tj. części wspólnych budynku, czyli takich, które nie służą wyłącznie właścicielom wyodrębnionych lokali oraz gruntów związanych z budynkiem, w którym wyodrębniono własność lokali. Oba te przedmioty w związku z wyodrębnieniem własności lokali stanowią współwłasność (współużytkowanie wieczyste)właścicieli lokali jako tzw. nieruchomości wspólna, o której mowa w art.3 ust.2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994r. o własności lokali (Dz.U. z 2000r. Nr 80,poz.903 z późn.zm).

Oznacza to że grunt, na którym jest posadowiony budynek jak i niektóre elementy budynku takie jak np. fundamenty, przewody, instalacje wodne, grzewcze, klatki schodowe, windy, korytarze, strychy, piwnice, schowki, nie mogą stać się wyłączną własnością właścicieli poszczególnych lokali, gdyż służą do użytku ogółu właścicieli poszczególnych lokali. W związku z tym te elementy wspólne stają się przedmiotem współwłasności współwłaścicieli poszczególnych lokali oraz dotychczasowego właściciela budynku.

Właścicielowi wyodrębnionego lokalu wg ustawy o własności lokali przysługuje jako prawo związane z prawem własności lokalu, określony udział w nieruchomości wspólnej. Tak więc lokal stanowiący odrębną własność, to nieruchomości składająca się z własności lokalu wraz z pomieszczeniami przynależnymi oraz ułamkowego udziału we własności(użytkowaniu wieczystym) gruntu i wspólnych częściach budynku.

Zgodnie z ustawą o własności lokali przy wyodrębnianiu własności lokali udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosun-

kowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi, znajdującymi się w budynku.

Natomiast w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych udział ten do celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, określany jest jako ułamek wynikający ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej budynku, w którym dokonano wyodrębnienia.

Sposób wyliczania udziału we współwłasności w ustawie o własności lokali różni się więc od sposobu jego wyliczenia dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca przyjął, iż zasady odnoszące się do ustalania udziału w nieruchomości wspólnej w sytuacji istnienia kilku budynków, określone w ustawie o własności lokali mają również zastosowanie w odniesieniu do regulacji zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. W ustawie o własności lokali ustawodawca w art.3 ust.5 określił jak należy wyliczać udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej. I tak udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni wszystkich lokali, a więc nie ma wątpliwości, że w mianowniku ułamka jest uwzględniana także powierzchnia lokali znajdujących się w innych budynkach na tej samej nieruchomości.

Natomiast w u.p.o.l. nie ma uszczegółowienia art.3 ust. 5 do sytuacji polegającej na zabudowie jednej działki gruntu kilkoma budynkami. Przepis w u.p.o.l. jest sformułowany jasno i odnosi się **tylko do jednego budynku**. Ustawodawca może w dowolny sposób określić udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej do celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Analizowany przepis ustawy podatkowej nie określa, co jest częścią wspólną nieruchomości, na której znajdują się budynki, w którym w jednym z nich dokonano wyodrębnienia lokali.

Zdaniem organu bez wyrażnego odwołania się ustawodawcy do konkretnej definicji bądź procedury zawartej w innej ustawie, nie można przenosić na grunt prawa podatkowego rozwiązań stosowanych w innych ustawach. Skoro ustawodawca nie odwołuje się wprost do ustawy o własności lokali przy określaniu sposobów obliczania udziałów w nieruchomości wspólnej do celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości, ani do ustawy o księgach wieczystych i hipotece, (w sytuacji przedstawionej przez Wnioskodawcę), to brak jest podstaw prawnych, aby do celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości części budynków i gruntu stanowiących współwłasność, gdy wyodrębniono w budynku własność lokali, można było stosować regulacje z innych ustaw niż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego.

A zatem właściciel wyodrębnionego lokalu bądź lokali, celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych budynku do opodatkowania go podatkiem od nieruchomości, powinien wyliczyć ten ułamek odnosząc powierzchnię użytkową lokalu(lokali), którego jest właścicielem do powierzchni użytkowej **całego budynku**, w którym dokonano wyodrębnienia lokali. Powierzchnię użytkową budynku wylicza się zgodnie z definicją zawartą w art.1a ust.1 pkt 5 u.p.o.l.. Następnie tak ustalonym ułamkiem właściciel winien wyliczyć swój udział w powierzchni, która będzie wydzielona jako części wspólne budynku, przeznaczone do wspólnego używania przez właścicieli lokali wyodrębnionych.

Takim samym ułamkiem wyliczyć należy również udział w gruncie, na którym posadowiony jest budynek. Działka taka z budynkiem, w którym dokonano wyodrębnienia lokali stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, gdyż stosownie do art.3 ust. 1 i 5 ustawy o własności lokali w takiej sytuacji właściciel wyodrębnionego lokalu jest jednocześnie współwłaścicielem nieruchomości wspólnej (czyli współużytkownikiem wieczystym gruntu i współwłaścicielem pozostałego budynku). Skoro ustawodawca nie uregulował sposobu opodatkowania drugiego budynku

usytuowanego na działce, pozostały budynek, w którym nie dokonano wyodrębnienia lokali i który stanowi współwłasność należy opodatkować na zasadzie odpowiedzialności solidarnej, wg art.3 ust.4 u.p.o.l. uzupełniając w ten sposób funkcjonowanie przepisu art.3 ust.5 w zakresie nieobjętym ustawową regulacją. W ten sposób wszystkie składniki opodatkowania podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w sposób określony w art.2 u.p.o.l..

W art.3 ust.5 zawierającym zasadę *lex specialis* w stosunku do art. 3 ust.4 u.p.o.l. rozstrzygnięta została zasada wyliczania ułamka niezbędnego do wyliczenia udziału w częściach wspólnych **jednego budynku (ustawodawca używa liczby pojedynczej)** a więc jest mowa o sytuacji, w której należy wyliczyć ułamek do opodatkowania gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność *w budynku*, w którym wyodrębniono własność lokali.

Należy zaznaczyć, iż w prawie podatkowym wykładnia językowa określa granice wykładni i nie ma możliwości wywodzenia obowiązku podatkowego w drodze wykładni wykraczającej poza literalne brzmienie przepisów, jak to sugeruje Wnioskodawca prezentując swoje stanowisko. Ponadto orzecznictwo NSA przyznaje pierwszeństwo zasadzie wykładni językowej, traktując pozostałe zasady wykładni jako subsydiarne-uchwała NSA z 20 marca 2000r. sygn.akt FPS 14/99.

Ponadto jak wskazał WSA we Wrocławiu w wyroku z 21.04.2015r. o sygn. akt I SA/Wr 66/15 wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, ale określa jego granice. Sens słów i zwrotów jest nieprzekraczalną barierą procesów wykładni, a jej przełamanie prowadzi nieuchronnie do rozstrzygnięcia interpretacyjnego *contra legem*.

Po drugie, jedną z zasad wykładni w prawie podatkowym jest nakaz respektowania definicji legalnych. Oznacza on, że nie jest możliwe prowadzenie rozumowania mającego na celu wykazanie, że znaczenie terminu zdefiniowanego w akcie prawnym jest inne niż wynika to z definicji w tym akcie sformułowanej.

A zatem brak jest jakichkolwiek przesłanek, aby ułamek wyliczony do opodatkowania udziału właścicieli lokali wyodrębnionych w częściach wspólnych budynku, w którym dokonano wyodrębnienia lokali, mógł znaleźć zastosowanie do opodatkowywania części wspólnych- innego budynku usytuowanego na tej samej działce ewidencyjnej czy też do opodatkowania udziału w gruncie w skład którego wchodzi inne działki ewidencyjne.

Tak więc, zasada wyliczania podstawy opodatkowania (aby ułamek odnieść do powierzchni gruntu i powierzchni użytkowej budynków stanowiących współwłasność) od gruntu oraz części wspólnych budynków stanowiących współwłasność zaproponowana przez wnioskodawcę nie ma uzasadnienia prawnego.

Należy zauważyć, iż art.3 ust.5 u.p.o.l. jest przepisem *lex specialis* względem art.3 ust.4 u.p.o.l., ale jedynie w zakresie solidarnego obowiązku podatkowego nie zaś tego, że nieruchomość taka lub obiekt budowlany stanowi odrębny przedmiot opodatkowania.

Ponadto należy zaznaczyć, iż zakaz wskazany przez NSA w wyroku z 13 listopada 2012r.(sygn.II FSK 647/11), iż nie może być mowy o współstosowaniu jednocześnie ustępów 4 i 5 art.3 u.p.o.l. do rozpatrywanego tam stanu faktycznego, nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, gdyż tutaj ustępy 4 i 5 stosowane są do różnych (obiektów)przedmiotów opodatkowania a w ww wyroku dotyczyły tego samego obiektu.

Prawidłowość takiego postępowania została potwierdzona przez WSA we Wrocławiu w cytowanym powyżej wyroku, w którym Sąd przyznał rację organowi podatkowemu, że „art. 3 ust. 5 u.p.o.l. dotyczy jedynie budynku, w którym wyodrębniono własność lokali. Nie dotyczy zaś powierzchni użytkowej wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości gruntowej. Do pozostałych budynków będzie miał zastosowanie przepis ogólny, tj.art.3 ust.4 u.p.o.l.”.

Reasumując: Po wyodrębnieniu w jednym z budynków odrębnej własności dwóch lokali i sprzedaży jednego z nich na rzecz Nabywcy, podczas gdy pozostały wyodrębniony w tym budynku lokal pozostanie własnością Spółki, powinna ona ustalić podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni, których jest współwłaścicielem(współużytkownikiem wieczystym) *stosując proporcję zgodnie z art.3 ust.5 u.p.o.l. w odniesieniu tylko do budynku ,w którym dokonano wyodrębnienia lokali i do gruntu(działki ewidencyjnej) na której usytuowany jest niniejszy budynek.*

Natomiast powierzchnia użytkowa drugiego budynku winna być opodatkowana na zasadzie ogólnej współwłasności tj. art.3 ust.4 u.p.o.l..

Pozostałe działki ewidencyjne nie stanowią współwłasności i są nadal przedmiotem opodatkowania przez dotychczasowego użytkownika wieczystego.

W tym stanie rzeczy orzeczono jak w sentencji.

Na niniejszą interpretację wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu podatkowego –w terminie 14 dni od dnia doręczenia interpretacji – do usunięcia naruszenia prawa(art.52 §3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi -Dz.U. z 2012r.,poz. 270 z póź. zm.).

Skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania, za pośrednictwem Prezydenta Wrocławia (art.53 §1 i art.54 §1 cytowanej wyżej ustawy).

Z up. Prezydenta

Irena Kozłowska
Dyrektor Wydziału Podatków i Opłat

-2-