



Wrocław, 27.06.2016r.

WPO-KP.310.3.1.2015.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 z późn. zm.) w związku z art.1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2016r. poz.716) oraz w związku z art.286 § 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012r. poz.270 z późn. zm.),

po ponownym rozpatrzeniu

wniosku z dnia 13 stycznia 2015r. „... z siedzibą w ... przy ul. ... reprezentowanej przez Pełnomocnika Panią ... / w związku z uchYLENIEM przez WSA we Wrocławiu wyrokiem z dnia 24 listopada 2015r. o sygn. akt I SA/Wr 1535/15 interpretacji z dnia 13 kwietnia o sygnaturze WPO - KP.310.3.2015.KD dotyczącej obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości ciążącego na współwłaścicielach, gdy współwłasność powstanie w wyniku wyodrębnienia lokali, a więc gdy znajdzie zastosowanie art.3 ust.5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tj. w sytuacji kiedy na nieruchomości w ujęciu wieczystoksięgowym składającej się z kilku działek ewidencyjnych,

posadowionych jest kilka budynków a w przyszłości dojdzie do następujących zdarzeń:

- 1) w jednym z 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,
- 2) 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 inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej,
- 3) własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci(Nabywcę).

organ podatkowy

uznaje stanowisko strony zaprezentowane we wniosku z dnia 13 stycznia 2015r. co do sposobu obliczania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu w przedstawionym przyszłym stanie faktycznym **za nieprawidłowe** stwierdzając, że:

ad.1 w przypadku, gdy na nieruchomości składającej się z kilku działek ewidencyjnych 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) usytuowanych na tej działce ewidencyjnej* oraz od *gruntu(powierzchni tej działki stanowiącej współwłasność)* powinien zostać ustalony wg proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do powierzchni użytkowej budynku, w którym dokonano wyodrębnienia lokali.

W konsekwencji zgodnie z przepisem zawartym w art.3 ust.5 u.p.o.l. podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych, będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynku, w którym dokonano wyodrębnienia i udział w powierzchni pozostałych budynków ale jedynie tych usytuowanych na tej jednej działce ewidencyjnej oraz udział w powierzchni gruntu (tej działki) wyliczony na podstawie powyższej proporcji. Do pozostałych działek ewidencyjnych proporcja z art.3 ust.5 nie może być zastosowana.

Powierzchnie pozostałych wspólnych działek ewidencyjnych oraz części wspólne pozostałych budynków usytuowanych na tychże działkach powinny zostać opodatkowane na podstawie art.3 ust.4 u.p.o.l.

ad.2 w sytuacji, gdy na nieruchomości składającej się z kilku działek ewidencyjnych 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) usytuowanych na tej jednej działce ewidencyjnej* oraz *od gruntu (powierzchni tej działki ewidencyjnej)*, powinien zostać ustalony wg proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) w każdym z tych budynków z osobna pozostawać będzie do powierzchni użytkowej budynku, w któ-

rym dokonano wyodrębnienia lokali. Tymi samymi ułamkami należy wyliczyć udziały w gruncie (działce ewidencyjnej, na której usytuowane są te budynki). W konsekwencji – zgodnie z art.3 ust.5 u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna suma powierzchni użytkowych lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udziałów w częściach wspólnych budynków, wyliczonych indywidualnie dla każdego z budynków wg powyższych proporcji oraz udziałów w powierzchni gruntu (działki ewidencyjnej na której usytuowane są te budynki). Natomiast pozostałe części wspólne gruntów (innych działek ewidencyjnych) i budynków na nich usytuowanych powinny zostać opodatkowane na podstawie art.3 ust.4 u.p.o.l., gdyż nie doszło w pozostałych budynkach do wyodrębnienia własności lokali.

ad.3 w sytuacji, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), to podatek od nieruchomości od części wspólnych budynku należy wyliczyć wg proporcji, odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku, w którym dokonano wyodrębnienia. Obowiązek ten będzie solidarnie obciążał Wnioskodawcę i Nabywcę zarówno wobec części wspólnych jak i w stosunku do lokali wówczas, gdy zostanie zbyty jedynie udział w wyodrębnionym lokalu.

UZASADNIENIE

W dniu 14 stycznia 2015r. do organu podatkowego wpłynął wniosek z siedzibą w _____ przy ul. _____, reprezentowanej przez Pełnomocnika Panią _____ o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie zastosowania art.3 ust.5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991r. (Dz.U. z 2014r., poz.849 z późn. zm.).

W dniu 13 kwietnia 2015r. organ podatkowy wydał interpretację indywidualną w przedmiotowej sprawie, w której określił stanowisko strony za nieprawidłowe uznając, iż zapis zawarty w art.3 ust.5 u.p.o.l. należy stosować do wyliczania podatku od nieruchomości od części wspólnych tylko w budynku w którym dokonano wyodrębnienia lokali, natomiast do opodatkowania wszystkich pozostałych budynków i pozostałych gruntów będących we współwłasności należy stosować zasadę odpowiedzialności solidarnej zawartej w art.3 ust.4 u.p.o.l.. Równocześnie organ niezbyt precyzyjnie określił powierzchnię gruntu, do którego należałoby zastosować proponowany ułamek.

Wnioskodawca nie zgodził się z tym stanowiskiem i wezwał organ do usunięcia naruszenia prawa a następnie złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, zarzucając pominięcie przepisów prywatnoprawnych a zwłaszcza ustawy o własności lokali.

WSA we Wrocławiu wyrokiem z dnia 24 listopada 2015r. uchylił interpretację Prezydenta Wrocławia z dnia 13 kwietnia 2015r. o nr WPO-KP.310.3.2015.KD.

Doręczenie organowi podatkowemu prawomocnego orzeczenia WSA wraz z aktami sprawy nastąpiło 20 kwietnia 2016r.

We wniosku o interpretację Spółka zaznacza, że jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej kilkoma budynkami, stanowiącymi jej własność, składającej się z kilku działek ewidencyjnych usytuowanych na terenie gminy Wrocław, ujętych w jednej księdze wieczystej.

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 zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej.

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

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

W kontekście przedstawionego zdarzenia przyszłego Wnioskodawca zadał trzy 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 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 u.p.o.l.- podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.*
2. *Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest 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 gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji –zgodnie z art.3 ust.5 u.p.o.l.- podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.*
3. *W ocenie Wnioskodawcy, 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), przy czym w takim przypadku podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.*

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie Wnioskodawca wskazał, iż w jego ocenie obojętnym jest czy będziemy mieć do czynienia z sytuacją opisaną w pkt 1 czy w pkt 2,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 wszystkich budynków, a w konsekwencji –zgodnie z art.3 ust.5 u.p.o.l.- podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

Powyższe zaproponowane przez Wnioskodawcę zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości, znajdują jego zdaniem również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), przy czym w takim przypadku podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

Uzasadniając własne stanowisko w sprawie Wnioskodawca wskazał na przepis zawarty w art.3 ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych określający właścicieli nieruchomości jako podatników tego podatku oraz ogólną zasadę opodatkowania tym podatkiem nieruchomości stanowiących współwłasność, zawartą w art. 3 ust.4 u.p.o.l. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach a podstawę opodatkowania stanowi dla gruntów ich powierzchnia a dla budynków ich powierzchnia użytkowa.

Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona zostanie odrębna własność lokali. Wówczas nie stosuje się art.3 ust.4 u.p.o.l., gdyż w takiej sytuacji ustawodawca odsyła do regulacji zawartej w art.3 ust.5 i stanowiącej *lex specialis* względem art. 3 ust.4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania powierzchni budynku oraz gruntu stanowiących współwłasność, 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 Pełnomocnik Spółki wywodzi, że właściciel wyodrębnionego lokalu(lokali) celem ustalenia swego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnię użytkową lokalu(lokali), którego jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku(budynków). Tak ustalony współczynnik właściciel lokalu(lokali) powinien następnie odnieść do powierzchni wspólnych i zadeklarować jako podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Na poparcie swego stanowiska, Wnioskodawca przytacza wyrok NSA z dnia 13 listopada 2012r. o sygnaturze akt II FSK 647/11 oraz wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 sierpnia 2014r. o sygn. I SA/OI 488/14.

Następnie Wnioskodawca przedstawił kwestie prawne z perspektywy cywilistycznej, dotyczące ustanawiania odrębnej własności lokali na mocy ustawy o własności lokali i regulacji dotyczących współwłasności nieruchomości wspólnej, powołując się na stanowisko doktryny (D.Kurek, J.Pisuliński, R.Strzelczyk), jak również pojęcia nieruchomości w ujęciu wieczystoksięgowym w kontekście kilku działek ewidencyjnych oraz kilku budynków na jednej nieruchomości gruntowej. Wskazał na brzmienie art.24 ust.1 ustawy o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2013r, poz.707 z późn.zm.), zgodnie z którym dla każdej nieruchomości prowadzi się odrębną księgę wieczystą.

Z treści tego przepisu wywiódł, iż jedna księga wieczysta oznacza jedną nieruchomość bez względu na to z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków się na tych działkach się znajduje. Jego zdaniem oznacza to, iż w przypadku gdy na nieruchomości znajduje się kilka budynków, a w jednym z nich zostanie wyodrębniona własność co najmniej dwóch lokali, to do opodatkowania części wspólnych powinna zostać ustalona proporcja zgodnie z brzmieniem art.3 ust.5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, lecz odnosząca się do powierzchni całkowitej wszystkich budynków a nie tylko tego jednego w którym dokonano wyodrębnienia lokali.

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 budynku i gruntu, stanowiących współwłasność w świetle przedstawionych we wniosku zdarzeń przyszłych za nieprawidłowe.

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.

Spółka we wniosku wskazała, że jest użytkownikiem wieczystym kilku nieruchomości gruntowych położonych na terenie gminy, które to nieruchomości składają się z kilku działek ewidencyjnych. Spółka jest zatem użytkownikiem wieczystym gruntów, zaś w odniesieniu do budynków usytuowanych na tych gruntach ich właścicielem. Konsekwencją powyższego jest to, że zarówno ww 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. A zatem na Spółce ciążyć będzie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości na podstawie różnych tytułów prawnych. W odniesieniu do gruntów na podstawie art.3 ust.1 pkt 3 u.p.o.l., zaś względem budynków na podstawie art. 3 ust.1 pkt 1 u.p.o.l..

Należy równocześnie zauważyć, iż nieruchomości gruntowe Spółki, będące w użytkowaniu wieczystym, składają się z kilku działek ewidencyjnych. W rozumieniu k.c. (art.46 § 1 k.c.) należałoby więc przyjąć, że te wszystkie działki ewidencyjne tworzą jedną nieruchomość, z uwagi że stanowią odrębny przedmiot własności (użytkowania wieczystego), jednakże powyższe nie oznacza, że również na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowić będą jeden przedmiot opodatkowania.

Wbrew twierdzeniom Spółki, przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości nie jest nieruchomość w ujęciu art.46 §1 k.c., dla której prowadzona jest jedna księga wieczysta (art.24 ust.1 ustawy o księgach wieczystych i hipotece), lecz rzeczy szczegółowo wymienione w art. 2 ust.1 u.p.o.l., a więc grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej określone przez ustawodawcę jako nieruchomości lub obiekty budowlane.

Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 kwietnia 2013r. sygn. akt II FSK 1537/11 każdy z wymienionych w art.2 ust.1 pkt 1-3 u.p.o.l. składników majątkowych (grunt, budynek lub jego część, budowla lub jej część związana z prowadzeniem działalności gospodarczej)jest odrębnym, samodzielny przedmiotem opodatkowania. Każdy z tych samodzielnych przedmiotów konstytuuje odrębne zobowiązanie w podatku od nieruchomości.

Z powyższego wynika, że na gruncie art.2 ust.1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych każdy budynek, podobnie jak każdy wyodrębniony lokal, stanowi odrębny przedmiot opodatkowania bez względu na to, czy został objęty jedną księgą wieczystą z innymi budynkami czy nie.

Nie można więc utożsamiać, jak proponuje Spółka pojęcia nieruchomości w rozumieniu k.c. z pojęciem gruntu w rozumieniu u.p.o.l.. Może się bowiem w konkretnej sytuacji okazać, że przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część nieruchomości gruntowej w rozumieniu k.c. stanowiąca grunt w rozumieniu u.p.o.l.(np. w sytuacji różnej klasyfikacji geodezyjnej poszczególnych działek ewidencyjnych, położenia działek ewidencyjnych w różnych częściach gminy).

Zgodnie z art.3 ust.4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych(Dz.U. z 2014r. poz.849 z późn. zm.),jeżeli nieruchomość 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.

Nieruchomości stanowiące współwłasność, w których ustanowiono odrębną własność lokali opodatkowane są w sposób szczególny. 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, które nie służą wyłącznie właścicielom wyodrębnionych lokali oraz gruntów związanych z budynkiem, w którym wyodrębniono własność lokali a więc działce ewidencyjnej, na której usytuowany jest budynek. Oba te przedmioty w związku z wyodrębnieniem własności lokali stanowią współwłasność właścicieli lokali jako tzw. nieruchomość 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.).

Sposób wyliczania udziału właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej w ustawie o własności lokali różni się od sposobu jego wyliczenia dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Wg art.3 ust.3 ustawy o własności lokali udział ten odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej danego lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi. Natomiast stosownie do art.3 ust.5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązek podatkowy właściciela wyodrębnionego lokalu od nieruchomości wspólnej odpowiada proporcji wynikającej ze stosunku powierzchni użytkowej danego lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

W świetle powyższego nie ma wątpliwości, że w mianowniku ułamka, o którym mowa w art.3 ust.3 u.w.l. jest uwzględniana także powierzchnia lokali znajdujących się w innych budynkach na tej samej nieruchomości. Jednak przepis art.3 ust.5 u.p.o.l. reguluje kwestię tej proporcji w sposób odmienny. Został on sformułowany jasno i nie ma wątpliwości, iż nie odwołuje się on do pojęcia nieruchomości, na której znajdują się budynki, w których wyodrębniono lokale.

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. Wg organu ułamek ten na gruncie u.p.o.l. ma zastosowanie o tyle, o ile określa udział właściciela wyodrębnionych lokali w nieruchomości wspólnej.

Przyjąć zatem należy, że przepis art.3 ust.5 u.p.o.l. nie zmienia ani określonego w art.2 ww ustawy przedmiotu opodatkowania ani określonych w ust.1 podmiotów opodatkowania, a jedynie określa, w jaki sposób obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach wyodrębnionych lokali i to 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. Zatem wyodrębnienie odrębnej własności lokali w budynku w istotny sposób modyfikuje obowiązek podatkowy w odniesieniu do gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność, nie zmienia jednak zasady, że taki grunt i budynek w dalszym ciągu stanowią odrębny przedmiot opodatkowania. 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.

Zdaniem organu bez wyraźnego 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, 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 na mocy ustawy o własności 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 tego budynku oraz pozostałych budynków (ale tylko tych usytuowanych na tej działce ewidencyjnej), przeznaczone do wspólnego używania przez właścicieli wszystkich lokali wyodrębnionych.

Takim samym ułamkiem wyliczyć należy również udział w gruncie, na którym posadowiony jest budynek. Taki grunt w świetle obowiązujących przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie może być utożsamiany z całą nieruchomością w rozumieniu k.c. czy też ustawy o księgach wieczystych i hipotece, lecz z działką ewidencyjną, która to działka stanowić może przedmiot podatku od nieruchomości. Do pozostałych niezabudowanych działek, jak też działek zabudowanych wraz ze znajdującymi się na nich budynkami proporcja z art.3 ust.5 nie może być stosowana.

Prawidłowość takiego sposobu wyliczania ułamka do opodatkowania udziału w częściach wspólnych w budynku, w którym wyodrębniono własność lokali, znalazła potwierdzenie w doktrynie prawa podatkowego(Komentarz L.Etela-LEX 2012), jak i w orzecznictwie sądowym: w wyroku WSA III SA/Wa 1336/10 z dnia 8 października 2010r; w wyroku NSA o sygn. II FSK 647/11 z dnia 13 listopada 2012r.; w wyroku WSA w Poznaniu z dnia 25 lutego 2014r o sygn. III SA/Po 1140/13.

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. Ustawodawca przyjął bowiem, iż każdy ze składników majątkowych wymienionych w art.2 ust.1 pkt 1-3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest odrębnym, samodzielny przedmiotem opodatkowania.

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.

A zatem brak jest jakichkolwiek przesłanek, aby do wyliczenia ułamka oznaczającego udział w częściach wspólnych budynku właścicieli lokali wyodrębnionych, przy opodatkowywaniu części wspólnych takiego budynku zastosować inną zasadę niż przewidział to ustawodawca.

Tak więc, zasada wyliczania ułamka do opodatkowania części budynków stanowiących współwłasność, gdy dokonano wyodrębnienia własności lokali zaproponowana przez wnioskodawcę, aby w mianowniku ułamka była całkowita powierzchnia użytkowa wszystkich budynków nie ma uzasadnienia prawnego.

W ramach opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego(wyodrębnienia lokali w jednym z kilku budynków usytuowanych na jednej działce ewidencyjnej), powierzchnia użytkowa pozostałych budynków, usytuowanych na innych działkach ewidencyjnych jako stanowiąca przedmiot współwłasności winna zostać opodatkowana na zasadach określonych w art.3 ust.4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Należy zaznaczyć, iż w opisanym stanie faktycznym nie dojdzie do współstosowania ustępów 4 i 5 art.3 u.p.o.l., o których wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 13 listopada 2012r.(sygn.II FSK 647/11), gdyż zostaną one zastosowane wobec różnych przedmiotów opodatkowania.

Reasumując:

- W przypadku, gdy na nieruchomości usytuowanych 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 wg proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawać będzie do powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono lokale, a w konsekwencji – zgodnie z art.3 ust.5 u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynku, w którym wyodrębniono lokale i w powierzchni pozostałych budynków usytuowanych na tejże działce ewidencyjnej i od gruntu (pow. tej działki ewidencyjnej) obliczony, przy zastosowaniu tej proporcji.

- powierzchnia użytkowa pozostałych gruntów (działek ewidencyjnych) i budynków usytuowanych na pozostałych działkach winna zostać opodatkowana podatkiem od nieruchomości na zasadach zawartych w art.3 ust.4 u.p.o.l. a więc wg ogólnej zasady opodatkowywania podatkiem od nieruchomości obiektów budowlanych stanowiących współwłasność.

Odnosząc powyższe ustalenia do zdarzenia przyszłego, które opisane zostało w pytaniu nr 2, gdy w każdym z budynków ustanowiona zostanie odrębna własność jednego lub więcej lokali podkreślić należy, iż z literalnego brzmienia art.3 ust.5 u.p.o.l. wynika, iż powierzchnie wyodrębnionego lokalu odnosi się wyłącznie do powierzchni użytkowej budynku, w którym dokonano wyodrębnienia tego lokalu, a nie do powierzchni użytkowej wszystkich budynków usytuowanych na działkach ewidencyjnych tworzących jedną nieruchomość w ujęciu wieczystoksięgowym (jedna KW) na gruncie przepisów prawa cywilnego, jak sugeruje Wnioskodawca.

A zatem w każdym z budynków, należy indywidualnie ustalić udziały w częściach wspólnych wg proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) w każdym z tych budynków z osobna pozostawać będzie do powierzchni użytkowej całego budynku, w którym dokonano wyodrębnienia lokali. Tym samym ułamkiem należy wyliczyć udział w gruncie związanym z każdym z tych budynków usytuowanym na tejże działce ewidencyjnej.

W konsekwencji – zgodnie z art.3 ust.5 u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna suma powierzchni użytkowych lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udziałów w częściach wspólnych budynków, wyliczonych indywidualnie dla każdego z budynków wg powyższej proporcji oraz udziałów w powierzchni gruntu tej działki ewidencyjnej.

Odnosząc się do pytania nr 3 organ podatkowy uznaje, iż 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), przy czym w takim przypadku podatek od części wspólnych budynku, w którym wyodrębniono lokale oraz lokale stanowiących współwłasność ciążyć będzie na Wnioskodawcy i Nabywcy solidarnie.

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).


Złoty Prezydenta
Irena Matysiak
Dyrektor Wydziału Podatków i Opłat
-2-