

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.310.8.2014
Data	2014-08-28
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości w przypadku wyodrębnienia własności lokali
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości

WNIOSEK O WYDANIE PISEMNEJ INTERPRETACJI
PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

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

I. Opis zdarzenia przyszłego

Spółka jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej położonej na obszarze tutejszej gminy. Na tej nieruchomości posadowiony jest jeden budynek. Przedmiotowa nieruchomość składa się z jednej działki ewidencyjnej ujętej w jednej księdze wieczystej.

Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w budynku posadowionym na tej nieruchomości.

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

W wyniku tych działań, Wnioskodawca oraz Nabywca stanie się z mocy prawa właścicielem (współwłaścicielem) dwóch (lub więcej) odrębnych lokali i jednocześnie współwłaścicielem w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynku znajdującego się na tej nieruchomości oraz użytkownikiem wieczystym powierzchni gruntu.

II. Pytanie Podatnika

Wnioskodawca zwraca się z prośbą o potwierdzenie, iż:

1. W przypadku, gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden budynek i w budynku tym ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, udział Wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych budynku oraz w powierzchni gruntu do celów podatku od nieruchomości powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość (będącego własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku. Co za tym idzie – zgodnie z art. 3 ust. 5 Upol – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu wskazanej wyżej proporcji.

Powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).

III. Stanowisko Podatnika

Ad.1

Zdaniem Wnioskodawcy, w przypadku, gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden budynek i w budynku tym ustanowiona zostanie odrębna własność lokali, udział Wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych tego budynku oraz powierzchniach gruntu dla celów podatku od nieruchomości powinien zostać ustalony zgodnie z art. 3 ust. 5 Upol, a więc przy zastosowaniu proporcji powierzchni lokali będących własnością Wnioskodawcy do całkowitej powierzchni użytkowej całego budynku.

Ostatecznie, podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości będzie stanowiła łączna powierzchnia wydzielonych lokali będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w powierzchniach wspólnych budynku i powierzchni gruntu, obliczony przy zastosowaniu wskazanej wyżej proporcji.

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

Zgodnie z art. 2 Uwl, samodzielnym lokalem jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych – może stanowić odrębną nieruchomość (odrębny przedmiot własności). Odrębną własność lokali można ustanowić na podstawie umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1 Uwl).

Art. 10 Uwl jednoznacznie potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności lokali dla siebie.

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

Stanowisko to prezentuje również doktryna prawa. Dr hab. A. Doliwa wskazuje w komentarzu do tego przepisu (A. Doliwa, *Komentarz do ustawy o własności lokali [w:] Prawo mieszkaniowe. Komentarz.* Wyd. 4, Warszawa 2012, C.H.Beck), iż:

*„ Według jednoznacznego sformułowania przepisu art. 10 (i innych zawartych w ustawie, np. art. 3 ust. 1, art. 4), odrębną własność lokalu ustanowić może w drodze jednostronnej czynności prawnej tylko **właściciel nieruchomości wyjściowej** (będzie to zatem mógł uczynić właściciel gruntu, a także użytkownik wieczysty gruntu będący właścicielem budynku znajdującego się na tym gruncie; zob. art. 4 ust. 3 i art. 235 KC). Uprawnienie to nie przysługuje dzierżawcy, najemcy, użytkownikowi itp.,*

Również D. Kurek (D.Kurek, *Ustawa o własności lokali. Komentarz.[w:] Prawo budowlane i nieruchomości,* Warszawa 2013, C.H.Beck), stwierdza, że:

„Właściciel nieruchomości może wyodrębnić jednostronnym oświadczeniem wszystkie lokale w jednym akcie notarialnym lub pojedynczo - w jednym akcie wyodrębnić jeden lokal. (...) Dotychczasowy właściciel gruntu i budynku jako jego części składowej staje się właścicielem lokali znajdujących się w tym budynku, a przestaje być właścicielem gruntu, którego jest od tego momentu współwłaścicielem, przy czym wszystkie udziały należą do niego, a pomimo to współwłasność nie ustaje, co wydaje się sytuacją raczej wyjątkową. Obecnie jednak docenia się praktyczną doniosłość tej instytucji, ułatwiającej obrót i sprzyjającej jego pewności oraz bezpieczeństwu.”

Właścicielowi wyodrębnionego lokalu przysługuje, jako prawo związane z prawem własności lokalu, określony udział w nieruchomości wspólnej (art.3 ust. 1 Uwl). Zgodnie z art.3 ust.2 Uwl nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

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

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

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

W praktyce osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. W przypadku współwłaścicieli, każdy z nich zobowiązany jest do zapłaty podatku proporcjonalnie do posiadanego udziału we współwłasności.

Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. W takiej sytuacji art. 3 ust. 4 Upol wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 Upol.

Art. 3 ust. 5 Upol reguluje sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni stanowiących części wspólne (współwłasność) budynku oraz gruntu, w sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali (Uwl tę część budynku oraz gruntu nazywa „nieruchomością wspólną”). Przepis ten ustalając zasady opodatkowania nieruchomości wspólnej, w przypadku wyodrębnienia lokali, nie modyfikuje zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi ich powierzchnia.

Z treści art. 3 ust. 5 Upol jasno wynika, że właściciel wyodrębnionego lokalu (lokali) celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnię użytkową lokalu (lub lokali), którego jest właścicielem do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak ustalony współczynnik właściciel lokalu (lub lokali) powinien następnie odnieść do powierzchni wspólnych i zadeklarować jako podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Sposób obliczania udziału w powierzchniach wspólnych nieruchomości zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 Upol można przedstawić poniższym wzorem:

$$\frac{\text{Powierzchnia wyodrębnionego lokalu(lokali)}}{\text{Całkowita powierzchnia budynku}} \times \text{Powierzchnia części wspólnej} = \text{Podstawa opodatkowania}$$

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 Upol zgodna jest z poglądami prezentowanymi przez doktrynę prawa podatkowego. Prof. L. Etel, wskazuje w komentarzu do tego przepisu (L. Etel, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz [w:] Podatek od nieruchomości*. Wyd. 3, Warszawa 2009, C.H.Beck; Lex 2012), iż:

„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 ww. proporcje i na ich podstawie kwotę płaconego podatku.**"

W tym miejscu należy podkreślić, iż skoro ustawodawca wprowadził do Upol przepis szczególny, tj. art. 3 ust. 5, w którym zawarł inną zasadę obliczania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do powierzchni wspólnej niż ta wyrażona w art. 3 ust. 4, logiczne jest, że uczynił to celem uregulowania sytuacji opisanej w art. 3 ust. 4 i art. 3 ust. 5 w różny sposób.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie również w orzecznictwie 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. Prawdopodobnie 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*. W tym stanie rzeczy argumentacja ta nie może odnieść pożądanego skutku."*

Wcześniej, wiążący wyrok Warszawskiego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lutego 2009 r. (sygn. III SA/WA 2535/08, w którym sąd jednoznacznie przedstawił metodę liczenia ułamka, opisanego w art. 3 ust. 5 Upol:

„Z cytowanego przepisu wynika zatem w sposób jednoznaczny, iż w mianowniku ułamka, według którego wylicza się w ramach art. 3 ust. 5 u.p.o.l. ciężcy na właścicielach lokali obowiązek podatkowy uwzględnia się „powierzchnie użytkowa całego budynku”.

Biorąc pod uwagę powyższe, w przypadku gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden budynek i w budynku tym ustanowiona zostanie odrębna własność lokali, udział Wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych tego budynku oraz w powierzchni gruntu (tj. udział w nieruchomości wspólnej, o której mowa w u.w.ł.) powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość (będącego własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku. W konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 upol – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokalu będącego własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu ww. proporcji.

Ad.3

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

Jednak w przypadku, gdy na jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę) to lokal ten stanowić będzie odrębny podmiot opodatkowania i podatek dla tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu znajdzie zastosowanie art.3 ust. 4 Upol co w konsekwencji spowoduje, że obowiązek podatkowy od tej nieruchomości (lokalu) ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (Wnioskodawcy i Nabywcy)

Nadmienić należy, że podstawa wymiaru podatków, zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 ze zm.) są dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, w których zawarta jest informacja dotycząca własności lub współwłasności nieruchomości oraz udziału we własności. Kwestię ustalenia podatnika rozstrzyga więc zapis zawarty w ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że wyodrębnienie lokalu, dla organu podatkowego, będzie miało miejsce, gdy stosowny zapis znajdzie się w ewidencji gruntów i budynków.

IV. Kwestie dodatkowe

Wnioskodawca oświadcza, że elementy stanu faktycznego objętego 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 istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Łodzi działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.) oraz art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.) w związku z wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa postanawia uznać, że stanowisko PRE RETAIL ŁÓDŹ Sp. z o.o. przedstawione we wniosku z dnia 15 kwietnia 2014 r. o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie stosowania art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849) **jest prawidłowe i zmienia** interpretację indywidualną z dnia 9 lipca 2014 r. znak DFP-Fn-I.310.8.2014.

UZASADNIENIE

W dniu 16 kwietnia 2014 r. do Urzędu Miasta Łodzi wpłynęły dwa wnioski o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości. Ponieważ w obu wnioskach Spółka przedstawiła takie samo zdarzenie przyszłe i oba wnioski pokrywały się w zakresie pytania pierwszego (drugi wniosek został rozszerzony o pytanie drugie), w przedmiotowej sprawie zasadne było wydanie jednej interpretacji uwzględniającej oba pytania. Przedmiotem interpretacji był art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849).

W dniu 9 lipca 2014 r. Prezydent Miasta Łodzi wydał interpretację indywidualną, uznając, że stanowisko Spółki w zakresie stosowania ww. przepisu przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.

W dniu 01 sierpnia 2014 r. do Urzędu Miasta Łodzi wpłynęło wezwanie do usunięcia naruszenia prawa w postaci wydania negatywnej interpretacji podatkowej w przedmiocie stosowania art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 3 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca jest użytkownikiem wieczystym zabudowanej nieruchomości gruntowej położonej na obszarze miasta Łódź, na której posadowiony jest jeden budynek. Przedmiotowa nieruchomość składa się z jednej działki ewidencyjnej ujętej w jednej księdze wieczystej. Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w budynku posadowionym na tej nieruchomości. Spółka rozważa również przeniesienie ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (nabywcy). W wyniku tych działań wnioskodawca i nabywca staną się z mocy prawa właścicielem (współwłaścicielem) dwóch (lub więcej) odrębnych lokali i jednocześnie współwłaścicielem w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynku znajdującego się na tej nieruchomości oraz właścicielem wieczystym powierzchni gruntu.

W związku z powyższym zadano następujące pytania dotyczące zdarzenia przyszłego.

1. Czy w przypadku gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden budynek i w budynku tym ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, udział wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych budynku oraz w powierzchni gruntu do celów podatku od nieruchomości powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość (będącego własnością wnioskodawcy) będzie pozostawać do całkowitej powierzchni użytkowej budynku? Czy zatem podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych (będących własnością wnioskodawcy) oraz udział w częściach wspólnych budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu wskazanej wyżej proporcji?
2. Czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci?

Stanowisko wnioskodawcy

Ad. 1)

Zdaniem wnioskodawcy, w przypadku gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden budynek i w budynku tym ustanowiona zostanie odrębna własność lokali, udział wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych tego budynku oraz w powierzchni gruntu dla celów podatku od nieruchomości powinien zostać ustalony zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc przy zastosowaniu proporcji powierzchni lokali będących własnością wnioskodawcy do całkowitej powierzchni użytkowej budynku. Ostatecznie podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości będzie stanowiła łączna powierzchnia wydzielonych lokali będących własnością wnioskodawcy oraz udział

w powierzchniach wspólnych budynku i powierzchni gruntu, obliczony przy zastosowaniu wskazanej wyżej proporcji.

W uzasadnieniu swojego stanowiska wnioskodawca powołał się na przepisy ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, która reguluje kwestie ustanowienia odrębnej własności lokali. Zgodnie z art. 2 ww. ustawy samodzielnym lokalem jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Samodzielny lokal może stanowić odrębną nieruchomość (odrębny przedmiot własności).

Odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1). 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 (art. 10). Wnioskodawca powołał się na komentarz do ustawy – D. Kurek, Ustawa o własności lokali. Komentarz [w:] Prawo budowlane i nieruchomości, Warszawa 2013 – w którym autor stwierdza, że: „Właściciel nieruchomości może wyodrębnić jednostronnym oświadczeniem wszystkie lokale w jednym akcie notarialnym lub pojedynczo w jednym akcie wyodrębnić jeden lokal. Dotychczasowy właściciel gruntu i budynku jako jego części składowej staje się właścicielem lokali znajdujących się w tym budynku, a przestaje być właścicielem gruntu, którego jest od tego momentu współwłaścicielem, przy czym wszystkie udziały należą do niego, a pomimo to współwłasność nie ustaje. Obecnie docenia się praktyczną doniosłość tej instytucji, ułatwiającej obrót i sprzyjającej jego pewności oraz bezpieczeństwu”.

Właścicielowi wyodrębnionego lokalu przysługuje określony udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali (art. 3 ust. 1 i 2).

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

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

Z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych wynika, że obowiązkowi podatkowemu w podatku od nieruchomości podlegają podatnicy będący właścicielami nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność dwóch lub więcej podatników, wówczas na podstawie art. 3 ust. 4 u.p.o.l. – obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach.

W praktyce osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. W przypadku współwłaścicieli każdy z nich zobowiązany jest do zapłaty podatku proporcjonalnie do posiadanego udziału we współwłasności.

Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. W takiej sytuacji art. 3 ust. 4 u.p.o.l. wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni stanowiących części wspólne (współwłasność) budynku oraz gruntu, w sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali. Powyższy przepis ustalając zasady opodatkowania nieruchomości wspólnej nie modyfikuje zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi ich powierzchnia. Z treści art. 3 ust. 5 u.p.o.l. jasno wynika, że właściciel wyodrębnionego lokalu (lub lokali) celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnię użytkową lokalu (lub lokali), którego jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak ustalony współczynnik właściciel lokalu (lub lokali) powinien

następnie odnieść do powierzchni wspólnych i zadeklarować jako podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości. Na poparcie powyższej analizy art. 3 ust. 5 u.p.o.l. wnioskodawca powołał się na poglądy prezentowane przez doktrynę prawa podatkowego – L. Etel. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz [w:] Podatek od nieruchomości, Wyd. 3, Warszawa 2009) – w którym autor wskazuje, że: „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 się do powierzchni wspólnych części budynku i i gruntu”.

W ocenie wnioskodawcy, skoro ustawodawca wprowadził do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przepis szczególny, tj. art. 3 ust. 5, w którym zawarł inną zasadę obliczania zobowiązania podatkowego w odniesieniu do powierzchni wspólnej niż ta wyrażona w art. 3 ust. 4, logiczne jest, że uczynił to celem uregulowania sytuacji opisanej w tych przepisach w różny sposób. Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie również w orzecznictwie sądów administracyjnych, min. wyrok NSA z dnia 13 listopada 2012 r. sygn. akt II FSK 647/11 i wyrok WSA z dnia 2 lutego 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 2535/08, w których sądy wskazały, że art. 3 ust. 5 u.p.o.l. stanowi *lex specialis* względem art. 3 ust. 4.

Biorąc powyższe pod uwagę, zdaniem wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden budynek i w budynku tym ustanowiona zostanie odrębna własność lokali, udział wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych tego budynku oraz w powierzchni gruntu (tj. udział w nieruchomości wspólnej) dla celów podatku od nieruchomości powinien zostać ustalony zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a więc przy zastosowaniu proporcji powierzchni lokali będących własnością wnioskodawcy do całkowitej powierzchni użytkowej budynku. W konsekwencji podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa wydzielonych lokali będących własnością wnioskodawcy oraz udział w powierzchniach wspólnych budynku i powierzchni gruntu, obliczony przy zastosowaniu wskazanej wyżej proporcji.

Ad. 2)

W ocenie wnioskodawcy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdą również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (nabywcę).

Jednak w przypadku, gdy na podmiot trzeci zostanie przeniesiona ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali, to lokal ten stanowić będzie odrębny przedmiot opodatkowania i podatek dla tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu znajdzie zastosowanie art. 3 ust. 4 u.p.o.l., co w konsekwencji spowoduje, że obowiązek podatkowy od tej nieruchomości (lokalu) ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (wnioskodawcy i nabywcy).

Jednocześnie wnioskodawca nadmienia, że podstawę wymiaru podatków zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne są dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, w których zawarta jest informacja dotycząca własności lub współwłasności nieruchomości oraz udziału we własności. Kwestię ustalenia podatnika rozstrzyga więc zapis zawarty w ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że wyodrębnienie lokalu dla organu podatkowego będzie miało miejsce, gdy stosowny zapis znajdzie się w ewidencji gruntów i budynków.

Uwzględniając argumenty powołane w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, Prezydent Miasta Łodzi uznaje, że stanowisko

wnioskodawcy w zakresie stosowania art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849) jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 3 ust. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849) 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 świetle 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.

Zagadnienia dotyczące ustanowienia odrębnej własności lokali zostały uregulowane w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 80 poz. 903 z późn. zm.). W świetle art. 2 ust. 1 i 2 ww. ustawy samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Samodzielnym lokalem mieszkalnym jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne.

Odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1). Czynności te powinny być dokonane w formie aktu notarialnego, a do powstania własności niezbędny jest wpis do księgi wieczystej (art. 7 ust. 2, art. 10, art. 11 ust. 1).

W razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. (art. 3 ust. 1). Jednocześnie udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi (art. 3 ust. 2).

Choć kwestie dotyczące ustanowienia odrębnej własności lokali zostały uregulowane w ustawie o własności lokali, to jednak na potrzeby podatku od nieruchomości udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej ustalany jest w obecnie obowiązującym stanie prawnym na podstawie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a nie na podstawie art. 3 ust. 2 ustawy o własności lokali. Oznacza to, że udział w nieruchomości wspólnej wylicza się jako stosunek powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku, a nie do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali.

Stanowisko takie prezentowane jest również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lutego 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 2535/08 oraz wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 października 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 1336/10 w mianowniku ułamka, według którego wylicza się w ramach art. 3 ust. 5 u.p.o.l. ciężący na właścicielach lokali obowiązek podatkowy, uwzględnia się powierzchnię użytkową całego budynku. Natomiast według definicji ustawowej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. powierzchnia użytkowa budynku lub jego części jest to

powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach (za te uważa się także garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe), z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych. W konsekwencji status właścicielski poszczególnych powierzchni (a więc czy przypadają one na lokale będące odrębnym przedmiotem własności, czy też na części budynku stanowiące współwłasność) nie ma znaczenia dla ustalenia całkowitej powierzchni użytkowej budynku. Wchodzi w nią bowiem zarówno pierwsze, jak i drugie powierzchnie.

Ponadto w kwestii stosowania art. 3 ust. 4 oraz art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 13 listopada 2012 r. sygn. akt I FSK 647/11, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 25 lutego 2014 r. sygn. akt III SA/Po 1140/13 oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 14 grudnia 2010 r. sygn. akt I SA/Gl 838/10.

W świetle tych orzeczeń analiza przepisów zawartych w art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, zgodnie z którym obowiązek podatkowy właścicieli wyodrębnionych lokali w zakresie dotyczącym współwłasności gruntu oraz części wspólnych budynku określa wyłącznie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Wynika to zarówno z zastrzeżenia zawartego w ust. 4, które oznacza, że przepis ten nie ma zastosowania w okolicznościach określonych w ust. 5, jak i z brzmienia ust. 5 wskazującego, że jest to specyficzna regulacja (*lex specialis*) w zakresie obowiązku podatkowego współwłaścicieli będących właścicielami wyodrębnionych lokali, odnośnie do gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność. Ta sama sytuacja faktyczna nie może być objęta dwiema regulacjami. Reguła *lex specialis derogat legi generali* powoduje zatem, że w sytuacji, gdy chodzi o opodatkowanie udziałów we współwłasności gruntu i budynku tej specyficznej grupy współwłaścicieli, tj. właścicieli wyodrębnionych lokali użytkowych, stosować należy wyłącznie art. 3 ust. 5 u.p.o.l., który nie przewiduje solidarnej odpowiedzialności wszystkich współwłaścicieli lub posiadaczy.

W wyroku z dnia 13 listopada 2012 r. sygn. akt I FSK 647/11 Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że treść art. 3 ust. 4-5 u.p.o.l. nie nasuwa w warstwie literalnej zastrzeżeń. Stąd też ustaleń interpretacyjnych dokonanych w tym trybie nie sposób kwestionować ze względów systemowych czy też funkcjonalnych. Na gruncie prawa podatkowego wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni, lecz także określa jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym. Nie sposób z powołaniem się na względy systemowe i celowościowe podważać rezultatów wykładni językowej art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l., jeżeli prowadzi to do zmiany zakresu opodatkowania, nawet wówczas, gdy sposób jego określenia w ustawie nasuwa wątpliwości, czy wręcz wydaje się być oczywistym błędem legislacyjnym.

Nie może być mowy o współstosowaniu ustępów 4 i 5 art. 3 u.p.o.l., gdyż ten drugi przepis stanowi *lex specialis* względem pierwszego z wymienionych. 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 art. 3 u.p.o.l., gdzie przepis ustanawiający wyjątek (ust. 5) następuje bezpośrednio po przepisie określającym zasadę w odniesieniu do opodatkowania nieruchomości wspólnych (ust. 4). Dodatkowo art. 3 ust. 4 u.p.o.l. wyraźnie odsyła do przepisu stanowiącego wyjątek, jakim jest art. 3 ust. 5 u.p.o.l. W tym przypadku zastosowanie znajdzie reguła interpretacyjna *lex specialis derogat legi generali*.

Ad. 2)

Przedstawione w pkt 1 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).

Jednocześnie w kwestii momentu powstania obowiązku podatkowego aktualne pozostają wyjaśnienia Prezydenta Miasta Łodzi zawarte w interpretacji indywidualnej z dnia 9 lipca 2014 r. znak DFP-Fn-I.310.8.2014.

Zgodnie z przywołanym przez wnioskodawcę art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 193 poz. 1287 z późn. zm.) ewidencji gruntów i budynków stanowi podstawę wymiaru podatków w zakresie danych objętych tą ewidencją. Należy jednak zaznaczyć, że moment powstania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z art. 6 ust. 1 tej ustawy obowiązek podatkowy powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstały okoliczności uzasadniające powstanie tego obowiązku. W świetle art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność. W każdym przypadku zastosowanie znajdują odpowiednio przepisy o ustanowieniu odrębnej własności w drodze umowy (art. 7 ust. 2, art. 10 i art. 11 ust. 1 ustawy o własności lokali). A zatem ustanowienie odrębnej własności lokalu powinno być każdorazowo dokonane w formie aktu notarialnego, a do powstania tej własności niezbędny jest wpis do księgi wieczystej. W postanowieniu z dnia 5 kwietnia 2012 r. sygn. akt II CSK 432/11 Sąd Najwyższy wskazał, że wpis do księgi wieczystej powstającej odrębnej własności lokalu tworzy nowy stan faktyczny i prawny. Wpis do księgi wieczystej ma charakter konstytutywny, jednak zgodnie z art. 29 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 707 z późn. zm.) wpis w księdze wieczystej ma moc wsteczną od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu. Stanowisko takie prezentowane jest w orzecznictwie, m.in. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 lutego 2005 r. sygn. akt I CK 512/04, wyrok NSA z dnia 1 lipca 2010 r. sygn. akt II FSK 217/10. Zatem obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym złożono wniosek o dokonanie wpisu własności wyodrębnionego lokalu do księgi wieczystej, a nie od momentu gdy stosowny zapis znajduje się w ewidencji gruntów i budynków, jak twierdzi wnioskodawca.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzeń w przedstawionym stanie faktycznym.

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90 – 434 Łódź, 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; t.j. Dz. U. z 2012 r. 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 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miasta Łodzi, Departament Finansów Publicznych, Wydział Finansowy, ul. Sienkiewicza 5, 90 – 113 Łódź.