

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.310.13.2014
Data	2014-09-02
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 podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (tekst jednolity Dz.U. Nr 95, poz. 613 ze zm. – dalej: Upol).

Opis zdarzenia przyszłego

Spółka jest właścicielem nieruchomości gruntowych zabudowanych położonych na obszarze tutejszej gminy. Jedną z tych nieruchomości składa się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na tej nieruchomości posadowionych jest kilka budynków.

Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w budynkach posadowionych na tych nieruchomościach.

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/lub jednocześnie współwłaścicielem w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynku znajdującego się na tej nieruchomości oraz użytkownikiem wieczystym powierzchni gruntu.

Pytanie przyporządkowane do zdarzenia przyszłego:

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

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 Upol – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji?

2. Czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę)?

Stanowisko Wnioskodawcy

1. Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, 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 powierzchnię użytkową budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 upol – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.
2. W ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), przy czym w takim przypadku podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

AD. 1.

Podstawa opodatkowania

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

Tym samym, osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania podatku od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. W przypadku współwłasności, współwłaściciele zobowiązani są łącznie do uiszczenia podatku i odpowiedzialni za zobowiązanie w podatku od nieruchomości od części wspólnych na zasadach odpowiedzialności solidarnej, niezależnie od posiadanego udziału we współwłasności.

Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Wówczas nie stosuje się art. 3 ust. 4 Upol, bowiem w takiej sytuacji przepis ten wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 i stanowiącej *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 Upol. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania podatku od nieruchomości powierzchni budynku oraz gruntu stanowiących współwłasność (części wspólne)¹, w sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali. Jednocześnie, przytoczona regulacja prawna, ustalając zasady opodatkowania nieruchomości wspólnej, nie modyfikuje zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi ich powierzchnia użytkowa.

Z treści art. 3 ust. 5 Upol jasno wynika, że właściciel wyodrębnionego lokalu (lokali) celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnię użytkową lokalu (lub lokali), którego jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku. 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:

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

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 Upol zgodna jest z poglądami prezentowanymi przez **doktrynę** prawa podatkowego. Przykładowo, prof. L. Etel, wskazuje w komentarzu² do tego przepisu, 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 (*lex specialis*), tj. art. 3 ust. 5, w którym zawarł inną zasadę obliczania podstawy opodatkowania w odniesieniu do powierzchni wspólnej niż ta wyrażona w art. 3 ust. 4 (*lex generalis*), logiczne jest, że uczynił to celem uregulowania sytuacji opisanych w art. 3 ust. 4 i ust. 5 w sposób odmienny (zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali*).

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. Prawidłowo więc wywiódł Sąd wojewódzki, że nie może być mowy o współstosowaniu na gruncie przedmiotowego stanu faktycznego ustępów 4 i 5 art. 3 u.p.o.l., jak tego chce organ (...), gdyż ten drugi przepis stanowi lex specialis względem pierwszego z wymienionych [zaznaczenie Wnioskodawcy] Przypomnieć należy, że zgodnie z § 23 ust. 3 Zasad Techniki Prawodawczej (Dz. U. Nr 100, poz. 908), jeżeli od któregoś z elementów przepisu szczegółowego przewiduje się wyjątki lub któryś z elementów tego przepisu wymaga uściślenia, przepis formułujący wyjątki lub uściślenia zamieszcza się bezpośrednio po danym przepisie szczegółowym. Taka też jest konstrukcja omawianego art. 3 u.p.o.l., gdzie przepis

² L. Etel, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz [w:] Podatek od nieruchomości. Wyd. 3, Warszawa 2009, C.H.Beck; Lex 2012

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*."

Wcześniej, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wydał prawomocny wyrok z dnia 2 lutego 2009 r., sygn. III SA/Wa 2535/08, w którym jednoznacznie przedstawił metode liczenia ułamka opisanego w art. 3 ust. 5 upol. WSA wskazał, iż:

„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. ciężący na właścicielach lokali obowiązek podatkowy uwzględnia się „powierzchnię użytkową całego budynku”.

Kwestie prawne

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

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

Art. 10 Uwl jednoznacznie potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla poszczególnych lokali przez właściciela nieruchomości:

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

Stanowisko to znajduje potwierdzenie również w doktrynie. Przykładowo, D. Kurek w komentarzu do prawa nieruchomości³, 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.”

³ D. Kurek, *Ustawa o własności lokali. Komentarz. [w:] Prawo budowlane i nieruchomości*, Warszawa 2013, C.H.Beck)

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 nieruchomości składająca się z:

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

Zgodnie z art. 24 ustawy o księgach wieczystych i hipotece dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielna księgę wieczystą co oznacza, że jedna księga wieczysta to jedna nieruchomość, bez względu na to z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje. Reasumując, w przypadku gdy na nieruchomości znajduje się kilka budynków, a w jednym z tych budynków zostanie wyodrębniona własność co najmniej dwóch lokali, to podstawa opodatkowania powinna zostać ustalona zgodnie z brzmieniem art. 3 ust 5 upol.

AD. 2.

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

Jednak w przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiona ułamkowa część lokalu (część nieruchomości) na podmiot trzeci (Nabywcę) to lokal ten stanowić będzie odrębny przedmiot opodatkowania i podatek dla tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu (nieruchomości obowiązek podatkowy) ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (Wnioskodawcy i Nabywcy).

Nadmienić należy, że zgodnie z art.6 ust.9 Upol Podatnik ma obowiązek złożyć deklarację podatkową w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku, co w przypadku ustanowienia odrębnej własności lokalu ma miejsce w momencie wpisu do księgi wieczystej (art. 7 ust. 2 Uwl), w przypadku zbycia lokalu już wydzielonego będzie to data sprzedaży.

Oświadczenie:

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

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

Oświadczam, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji, w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

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.)

po rozpatrzeniu

wniosku z dnia 03 czerwca 2014 r. (data wpływu 04 czerwca 2014 r.) w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku jest nieprawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 04 czerwca 2014 r. do Urzędu Miasta Łodzi wpłynął wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie w zakresie zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przedmiotem interpretacji jest art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849).

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca jest właścicielem nieruchomości gruntowych zabudowanych położonych na obszarze Łodzi. Jedną z tych nieruchomości składa się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków.

Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w budynkach posadowionych 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 właścicielami (współwłaścicielami) dwóch (lub więcej) odrębnych lokali i jednocześnie współwłaścicielami w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynku znajdującego się na tej nieruchomości oraz użytkownikiem wieczystym powierzchni gruntu.

W związku z powyższym zadano następujące pytania dotyczące zdarzenia przyszłego.

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością wnioskodawcy) będzie pozostawać do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych (będących własnością wnioskodawcy) oraz udział w częściach wspólnych budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyżej proporcji?

2. Czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (nabywcę)?

Stanowisko wnioskodawcy

Ad. 1)

Zdaniem wnioskodawcy, w przypadku gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości będzie pozostawać do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych (będących własnością wnioskodawcy) oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyżej proporcji.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej u.p.o.l.) 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. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków – powierzchnia użytkowa.

Tym samym, osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania podatku od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. W przypadku współwłasności, współwłaściciele odpowiedzialni są za zobowiązanie w podatku od nieruchomości od części wspólnych na zasadach odpowiedzialności solidarnej i są zobowiązani łącznie do uiszczenia podatku, niezależnie od udziału posiadanego we współwłasności.

Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Wówczas nie stosuje się art. 3 ust. 4 u.p.o.l., bowiem w takiej sytuacji przepis ten wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. stanowiącej *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania w podatku od nieruchomości powierzchni budynku oraz gruntu stanowiących współwłasność (części wspólne) w sytuacji, gdy wyodrębniono własność lokali. Jednocześnie przytoczona regulacja prawna, ustalając zasady opodatkowania nieruchomości wspólnej, nie modyfikuje zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi ich powierzchnia użytkowa.

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

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 u.p.o.l. zgodna jest z poglądami prezentowanymi przez doktrynę prawa podatkowego. Przykładowo prof. L. Etel wskazuje w komentarzu do tego przepisu, 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”.

Skoro ustawodawca wprowadził do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przepis szczególnie (*lex specialis*), tj. art. 3 ust. 5, w którym zawarł inną zasadę obliczania podstawy opodatkowania w odniesieniu do powierzchni wspólnej niż ta wyrażona w art. 3 ust. 4 (*lex generalis*), logiczne jest, że uczynił to celem uregulowania sytuacji opisanych w art. 3 ust. 4 i ust. 5 w sposób odmienny (zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali*).

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie również w orzecznictwie sądów administracyjnych, które jest w odniesieniu do przedstawianej sytuacji jednolite. Dla przykładu można wskazać 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. 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. Nie może być mowy o współstosowaniu na gruncie przedmiotowego stanu faktycznego 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. z 2002 r. 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).

Wcześniej Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wydał prawomocny wyrok z dnia 2 lutego 2009 r. sygn. III SAIWa 2535/08, w którym jednoznacznie przedstawił metodę liczenia ułamka opisanego w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. WSA wskazał, iż z cytowanego przepisu wynika w sposób jednoznaczny, że 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.

Z perspektywy cywilistycznej ustanowienie odrębnej własności lokali reguluje ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (dalej u.w.l.). Zgodnie z art. 2 tej 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. Odrębną własność lokali można ustanowić na podstawie umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1 u.w.l.).

Art. 10 ww. ustawy jednoznacznie potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla poszczególnych lokali przez właściciela nieruchomości. Przepis ten stanowi, że właściciel nieruchomości może ustanawiać odrębną własność lokali dla siebie na mocy jednostronnej czynności prawnej. W takim wypadku stosuje się odpowiednio przepisy o ustanowieniu odrębnej własności w drodze umowy. Stanowisko to znajduje potwierdzenie również w doktrynie. Przykładowo O. Kurek w Komentarzu do ustawy o własności lokali

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 u.w.l.). Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali (art. 3 ust. 2 u.w.l.).

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.

Zgodnie z art. 24 ustawy o księgach wieczystych i hipotece, dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą co oznacza, że jedna księga wieczysta to jedna nieruchomość, bez względu na to z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje. Reasumując, w przypadku gdy na nieruchomości znajduje się kilka budynków, a w jednym z tych budynków zostanie wyodrębniona własność co najmniej dwóch lokali, to podstawa opodatkowania powinna zostać ustalona zgodnie z brzmieniem art. 3 ust 5 u.p.o.l.

Ad. 2)

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

Jednak w przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiona ułamkowa część lokalu (część nieruchomości) na podmiot trzeci (nabywcę) to lokal ten stanowić będzie odrębny przedmiot opodatkowania i podatek dla tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (wnioskodawcy i nabywcy).

Zdaniem wnioskodawcy, w świetle art. 6 ust. 9 u.p.o.l. podatnik ma obowiązek złożyć deklarację podatkową w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku, co w przypadku ustanowienia odrębnej własności lokalu ma miejsce w momencie wpisu do księgi wieczystej (art. 7 ust. 2 u.w.l.), a w przypadku zbycia lokalu już wydzielonego będzie to data sprzedaży.

Prezydent Miasta Łodzi uznał za nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy.

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 tej 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.

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).

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 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 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. 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. W tym przypadku zastosowanie znajdzie reguła interpretacyjna *lex specialis derogat legi generali*.

W takiej sytuacji właściciel lokalu mieszkalnego, stanowiącego odrębną nieruchomość, jest opodatkowany samodzielnie od tego lokalu (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) oraz obowiązany jest płacić podatek od części ułamkowej gruntu oraz części ułamkowej budynku stanowiącej współwłasność (art. 3 ust. 5 u.p.o.l.). Wielkość „części ułamkowej” wynika ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Zgodnie z wyrokami sądów administracyjnych 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 (m.in. wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 lutego 2009 r. sygn. akt III SA/Wa 2535/08; wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 października 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 1336/10). 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.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że wnioskodawca jest właścicielem nieruchomości składającej się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej, na której posadowionych jest kilka budynków. Powołując się na art. 24 ustawy o księgach wieczystych wnioskodawca podnosi, że dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą, co oznacza, że jedna księga wieczysta to jedna nieruchomość, bez względu na to z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje. A zatem w przypadku gdy na nieruchomości znajduje się kilka budynków, a w jednym z tych budynków zostanie wyodrębniona własność co najmniej dwóch lokali, to podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu proporcji wskazanej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l.

Należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części, 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 11 kwietnia 2013 r. 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 u.p.o.l. 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 też nie.

A zatem 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 co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości wspólnej powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa każdego wyodrębnionego lokalu będzie pozostawać do powierzchni użytkowej budynku, w którym znajduje się ten lokal, a nie do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich budynków. Taka konstrukcja opodatkowania nieruchomości wspólnych w związku z wyodrębnieniem własności lokali wynika wprost z art. 3 ust. 5 u.p.o.l., zgodnie z którym udział w gruncie oraz części budynku stanowiących współwłasność odpowiada częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej budynku. W konsekwencji zgodnie z powyższym przepisem podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych (będących własnością wnioskodawcy) oraz udział w częściach wspólnych budynku, w którym znajdują się te lokale, i udział w gruncie, na którym znajduje się ten budynek, obliczony przy zastosowaniu powyżej proporcji.

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 lub udział w jednym z odrębnych lokali zostanie przeniesiony na podmiot trzeci (nabywcę). Jednak w przypadku przeniesienia ułamkowej części jednego lokalu na podmiot trzeci (nabywcę), obowiązek podatkowy będzie ciążył solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (wnioskodawcy i nabywcy) zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l.

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 u.w.l.). 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. Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 5 kwietnia 2012 r. sygn. akt II CSK 432/11 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 w momencie dokonania tego wpisu. Natomiast w przypadku zbycia lokalu już wydzielonego obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości powstaje od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano jego sprzedaży, nie zaś od samej daty sprzedaży.

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.

