



PREZYDENT MIASTA GLIWICE

PO.310.3.2017

Gliwice, 13.12.2017 r.

nr kor. UM.781545.2017



INTERPRETACJA INDYWIDUALNA przepisów prawa podatkowego

ul. Zwycięstwa 21
44-100 Gliwice
Tel. +48 32 231 30 41
Fax +48 32 231 27 25
boi@um.gliwice.pl
www.gliwice.eu

*Godziny pracy Urzędu
Miejskiego:
poniedziałek - środa:
8:00 - 16:00;
czwartek: 8:00 - 17:00;
piątek: 8:00 - 15:00*

Prezydent Miasta

ul. Zwycięstwa 21
44-100 Gliwice
Tel. +48 32 230 69 51
Fax +48 32 231 27 25
pm@um.gliwice.pl

Organ podatkowy

Na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14b ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j. t. Dz. U. z 2017 r., poz. 201 z późn. zm.), art. 3 ust. 5 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j. t. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku Strony z dnia 22-07-2014 r. (data wpływu do tutejszego organu podatkowego 28-07-2014 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów niniejszym:

- 1) a) W części dotyczącej opodatkowania budynków uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy polegające na tym, że w przypadku gdy na nieruchomości na której posadowionych jest kilka budynków, a w co najmniej jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich samodzielnych lokali pozostawać będzie do całkowitej powierzchni wszystkich 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 samodzielnych lokali będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

- Udziela następującej interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego uznając, że w przypadku, gdy na nieruchomościach posadowionych jest kilka budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona przez Wnioskodawcę tylko w jednym budynku, zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości wskazane powyżej znajdują zastosowanie tylko względem budynku, w którym wyodrębniono własność i w oparciu o powierzchnię użytkową tego budynku ustala się wysokość udziału danego lokalu w częściach wspólnych tego budynku. Inne budynki znajdujące się na nieruchomości gruntowej podlegają w tym zakresie opodatkowaniu na odrębnych własnych zasadach – w całości.

b) W części dotyczącej opodatkowania gruntów uznaje za prawidłowe stanowisko Wnioskodawcy polegające na tym, że w przypadku gdy na nieruchomości na której posadowionych jest kilka budynków, a w co najmniej jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich samodzielnych lokali pozostawać będzie do całkowitej powierzchni wszystkich budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinien stanowić udział w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

- 2) Uznaje za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, przedstawione w punkcie 2 wniosku o interpretację.

Uzasadnienie

W dniu 28-07-2014 r., do tutejszego organu podatkowego wpłynął wniosek złożony przez pełnomocnika spółki o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie Wnioskodawcy.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka

(dalej: Wnioskodawca) jest właścicielem nieruchomości gruntowej zabudowanej położonej na obszarze tutejszej gminy, składającej się z jednej działki ewidencyjnej ujętej w odpowiedniej (jednej) księdze wieczystej prowadzonej dla tej nieruchomości. Na tej nieruchomości posadowionych jest kilka budynków.

Wnioskodawca rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w co najmniej jednym z tych budynków będącym własnością Wnioskodawcy (z tym że nie jest wykluczone ustanowienie odrębnej własności lokali we wszystkich budynkach Wnioskodawcy).

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 ew. Nabywca stanie się z mocy prawa właścicielem (współwłaścicielem) dwóch (lub więcej) odrębnych lokali i/lub jednocześnie współwłaścicielem w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynków znajdujących się na tej nieruchomości oraz powierzchni gruntu.

Wnioskodawca zadał następujące pytania:

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości na której posadowionych jest kilka budynków, a w co najmniej 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 samodzielnych lokali pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o POL – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa samodzielnych lokali będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych

budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji?

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

Stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego przedstawia się następująco:

Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości składającej się z jednej działki ewidencyjnej, na której posadowionych jest kilka budynków i w przynajmniej jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości (1) od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz (2) od gruntu powinien zostać ustalony od podstawy opodatkowania określonej zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o POL. Mianowicie, podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa wszystkich samodzielnych lokali (A) oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu (o powierzchni C). Dla celów kalkulacji podatku udział w częściach wspólnych oblicza się w proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich samodzielnych lokali pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków zlokalizowanych na danej nieruchomości (B) i powierzchni gruntu (C).

W ocenie wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdą 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.

Uzasadnienie stanowiska wnioskodawcy:

1.1 Podstawa opodatkowania

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o POL obowiązkowi podatkowemu w podatku od nieruchomości (dalej: **PON**) podlegają podatnicy będący właścicielami nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność dwóch lub więcej podatników, wówczas - na podstawie art. 3 ust. 4 ustawy o POL - stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach, z zastrzeżeniem art. 3 ust. 5 UPOL. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków - powierzchnia użytkowa.

Tym samym, osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania PON winna wykazywać jako podstawę opodatkowania całą powierzchnię tej nieruchomości. Natomiast w przypadku współwłasności, współwłaściciele zobowiązani są łącznie do uiszczenia podatku i odpowiedzialni za zobowiązanie w PON 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 ustawy o POL, bowiem w takiej sytuacji przepis ten wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 tej ustawy, stanowiącej *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 ustawy o POL. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania PON 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.

¹ Ustawa o własności lokali tę część budynku oraz gruntu nazywa „nieruchomością wspólną”

Z treści art. 3 ust. 5 ustawy o POL jasno wynika, że właściciel wyodrębnionego lokalu (lokali) celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnię użytkową samodzielnego lokalu (lub lokali), którego jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku (lub budynków). 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 ustawy o POL można przedstawić poniższym wzorem:

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

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 ustawy o POL 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 się do powierzchni wspólnych części budynku i gruntu.

Na przykład powierzchnia lokalu osoby fizycznej wynosi 100m² a powierzchnia użytkowa budynku – 1000m² . 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 100m² lokalu, 1/10 powierzchni

² L. Etel, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz [w:] Podatek od nieruchomości. Lex 2012

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 ustawy o POL przepis szczególny (*lex specialis*), tj. art 3 ust. 5, w którym zawarła 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* tj. norma prawna szczegółowa wyłącza stosowanie normy prawnej ogólnej).

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. Prawdłowo 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 od treści końcowej części przepisu art. 3 ust. 4 u.p.o.l., a w związku z tym z pominięciem dyrektywy interpretacyjnej *lex specialis derogat legi generali*.”

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 metodę liczenia ułamka opisanego w art. 3 ust. 5 ustawy o POL. 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”.

1.2 Kwestie prawne

1.2.1 Odrębna własność lokalu

Z perspektywy cywilistycznej, ustanowienie odrębnej własności lokali reguluje ustawa z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. 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 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.”

Jednocześnie, jak wyjaśnia dr hab. A. Doliwa w komentarzu do tego przepisu³

*„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.”*

Stanowisko to znajduje potwierdzenie również w doktrynie. Przykładowo, D. Kurek w komentarzu do ustawy o własności lokali⁴, 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 wspólna stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

³ A. Doliwa, Komentarz do ustawy o własności lokali [w:] Prawo Mieszkaniowe. Komentarz. Wyd. 4, Warszawa 2012, C.H.Beck

⁴ D. Kurek, Ustawa o własności lokali. Komentarz. [w:] Prawo budowlane i nieruchomości, Warszawa 2013, C.H.Beck

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

(i) własności samego lokalu (ewentualnie z pomieszczeniami przynależnymi), **oraz**

(ii) ułamkowego udziału we własności/użytkowaniu wieczystym gruntu i wspólnych części budynku lub budynków, czyli udziału w nieruchomości wspólnej.

1.2.2 Pojęcie nieruchomości w kontekście kilku działek ewidencyjnych

Przepisy podatkowe nie posługują się definicją legalną pojęcia nieruchomości. Tym samym należy odwołać się do innych gałęzi prawa. Definicja nieruchomości zawarta została między innymi, w art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 121). W świetle tego przepisu, nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części tych budynków, jeżeli z mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Wyodrębnienie gruntu w nieruchomości, jako przedmiotu prawa, wymaga zatem określenia jego powierzchni granicami zewnętrznymi (wyodrębnienie fizyczne) i określenia przedmiotu własności (wyodrębnienie prawne).

Kodeks cywilny nie zawiera przepisów o sposobie prawnego wyodrębnienia gruntu – znajdują się one w ustawie o księgach wieczystych i hipotece, w myśl której, nieruchomość stanowi część powierzchni ziemskiej, dla której urządzono księgę wieczystą.

Założenie księgi wieczystej dla wyodrębnionej działki ewidencyjnej lub wpisanie jej do istniejącej księgi decyduje więc o jej charakterze. Działka taka staje się nieruchomością albo jako samodzielny i odrębny przedmiot własności (oddzielna księga wieczysta), albo wchodzi w skład większej nieruchomości (dla której prowadzona jest już księga wieczysta). W tym drugim przypadku mamy do czynienia z **jedną nieruchomością składającą się z kilku działek ewidencyjnych.**

Na sposób definiowania pojęcia nieruchomości wskazał m. in. Sąd Najwyższy, który w wyroku z dnia 26 lutego 2003 r. (sygn. II CKN 1306/00) potwierdził, iż:

„Część powierzchni ziemskiej stanowi nieruchomość gruntową, jeżeli została wyodrębniona fizycznie i prawnie w taki sposób, że może być traktowana w obrocie prawnym jako samodzielny przedmiot. Do takiego wyodrębnienia części powierzchni ziemskiej może dojść również na skutek założenia dla niej księgi wieczystej. Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. Nr 19, poz. 147 ze zm., dalej kwh) księgę wieczystą prowadzi się bowiem w celu ustalenia stanu prawnego nieruchomości, który polega na stwierdzeniu wpisem w dziale drugim księgi, kto jest właścicielem nieruchomości oznaczonej w dziale pierwszym księgi wieczystej. Założenie księgi wieczystej oznacza, że jest tyle nieruchomości, ile jest ksiąg wieczystych, ponieważ – w myśl art. 24 kwh – dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej.”

Nawiązując do powyższego orzeczenia, Sąd Najwyższy stwierdził również w uzasadnieniu postanowienia z dnia 30 października 2003 r. (sygn. IV CK 114/02), iż:

„(...) dyrektywy wykładni systemowej sprzeciwiają się przypisywaniu pojęciu nieruchomości gruntowej innego znaczenia w obrębie ustawy o księgach wieczystych i hipotece niż art. 46 § 1 k. c. (...). Trzeba zgodzić się argumentem przytaczanym w nauce prawa, że księga wieczysta jest czynnikiem wyodrębniającym nieruchomości w rozumieniu art. 46 § 1 k.c., gdyż pozwala na skonkretyzowanie, kto jest właścicielem wydzielonego obszaru. Odmienne ujęcie tego zagadnienia byłoby zresztą równoznaczne z przekreśleniem funkcji ksiąg wieczystych. Trzeba dodać, że uznanie księgi wieczystej za czynnik wyodrębniający nieruchomości najlepiej zapewnia bezpieczeństwo obrotu nieruchomościami. Konkludując należy uznać, że dwie graniczące ze sobą działki gruntu należące do tego samego właściciela, dla których prowadzone są oddzielne księgi wieczyste, stanowią dwie odrębne nieruchomości gruntowe w rozumieniu art. 46 § 1 k.c. Jeżeli natomiast dla takich działek jest prowadzona jedna księga wieczysta, stanowią one w rozumieniu powołanego”

przepisu – jedną nieruchomość gruntową (zob. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 26 lutego 2003 r., II CKN 1306/00, nie publ.).”

Konkludując, należy uznać, iż niezależnie od tego czy w skład nieruchomości, dla której prowadzona jest jedna księga wieczysta wchodzi jedna działka ewidencyjna, czy też kilka działek ewidencyjnych, każdy właściciel wyodrębnionego lokalu w takiej nieruchomości wspólnej będzie również właścicielem ułamkowej części nieruchomości wspólnej, która składa się z gruntu i z części wspólnej budynków stojących na tym gruncie.

1.2.3 Kilka budynków na jednej nieruchomości gruntowej (KW)

Zgodnie z art. 3 ust. 5 Uwl, jeżeli nieruchomość, z której wyodrębnia się własność lokali, stanowi grunt zabudowany kilkoma budynkami, udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych, do łącznej powierzchni użytkowej **wszystkich lokali** (we wszystkich budynkach znajdujących się na tej samej nieruchomości) wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi.

Powyższy przepis – oprócz reguły dotyczącej obliczania udziałów w nieruchomości wspólnej, w której skład wchodzi większa liczba budynków – określa wprost możliwość wyodrębniania lokali w tych nieruchomościach, w skład których wchodzi wiele budynków. Zatem każdy właściciel lokalu w takiej nieruchomości będzie również właścicielem ułamkowej części nieruchomości wspólnej, która składa się z gruntu zabudowanego wieloma budynkami i z części wspólnych wszystkich budynków stojących na tym gruncie⁵.

Mając na uwadze powyższe nie ulega wątpliwości, iż zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości opisane powyżej, a wynikające z art. 3 ust. 5 ustawy o POL, znajdą również zastosowanie w przypadku gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków, a odrębna własności lokali zostanie wyodrębniona przez Wnioskodawcę tylko w jednym budynku.

⁵ Zobacz: E. Bończak-Kucharska, Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa. Komentarz, Wydanie II

Wówczas dla ustalenia udziału Wnioskodawcy w nieruchomości wspólnej powierzchnię użytkową wyodrębnionego lokalu (lub lokali) należy odnieść do powierzchni użytkowej wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości, a nie jedynie do powierzchni użytkowej tego jednego budynku, w którym wyodrębniono własność lokalu (lub lokali), podobnie jak na gruncie art. 3 ust. 5 Uwl dla ustalenia udziału właściciela wyodrębnionego lokalu w nieruchomości wspólnej bierze się pod uwagę stosunek powierzchni wyodrębnionego lokalu do powierzchni wszystkich lokali (wyodrębnionych i niewyodrębnionych) we wszystkich budynkach znajdujących się na tej samej nieruchomości.

Dotyczy to zarówno sytuacji, w której na nieruchomości znajduje się więcej niż jeden budynek i w każdym bądź niektórych z tych budynków wyodrębniono własność lokali, jak i w sytuacji, gdy na nieruchomości znajduje się więcej niż jeden budynek, zaś własność lokali wyodrębniono tylko w jednym z budynków. Redakcja art. 3 ust. 5 ustawy o POL nie różnicuje bowiem w żaden sposób zasad opodatkowania w zależności od tego, w ilu budynkach doszło do wyodrębnienia własności lokali.

Ad 2.

W ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajda 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 UPOŁ 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), który to wpis ma moc wsteczną od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu (zgodnie z art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece). W przypadku zbycia lokalu już wydzielonego będzie to data sprzedaży.

Uzasadnienie stanowiska organu podatkowego:

W dniu 04-09-2014 r. organ podatkowy wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko wnioskodawcy odnośnie odpowiedzi na wszystkie 2 pytania za nieprawidłowe. Prawomocnym wyrokiem WSA w Gliwicach z dnia 13 maja 2015 r. (I SA/GI 1454/14) interpretacja ta została uchylona.

Przy ponownym rozpoznawaniu sprawy organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy odnośnie odpowiedzi na pytanie nr 2. W związku z tym w tym zakresie odstępuje się od uzasadnienia prawnego (zgodnie z art. 14c § 1 zdanie 2 OP).

Organ podatkowy uznaje za nieprawidłowe w części stanowisko wnioskodawcy odnośnie odpowiedzi na pytanie nr 1 i w tym zakresie wyjaśnia,
co następuje.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali - *Samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, zwane dalej "lokalami", mogą stanowić odrębne nieruchomości.*

Zgodnie z art. 3 tej ustawy:

1. W razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali.

2. Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

3. *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. Udział właściciela samodzielnych lokali niewyodrębnionych w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej tych lokali wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi.*

3a. *Na potrzeby stosowania ustawy przyjmuje się, że udział w nieruchomości wspólnej współwłaściciela lokalu w częściach ułamkowych odpowiada iloczynowi wielkości jego udziału we współwłasności lokalu i wielkości udziału we współwłasności nieruchomości wspólnej przypadającej na ten lokal.*

4. *Do wyznaczenia stosunku, o którym mowa w ust. 3, niezbędne jest określenie, oddzielnie dla każdego samodzielnego lokalu, jego powierzchni użytkowej wraz z powierzchnią pomieszczeń do niego przynależnych.*

5. *Jeżeli nieruchomość, z której wyodrębnia się własność lokali, stanowi grunt zabudowany kilkoma budynkami, 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.*

6. *W wypadku gdy na podstawie jednej czynności prawnej dokonanej przez właściciela lub przez wszystkich współwłaścicieli nieruchomości następuje wyodrębnienie wszystkich lokali, wysokość udziałów, o których mowa w ust. 1, określają odpowiednio w umowie właściciel lub współwłaściciele.*

7. *W budynkach, w których nastąpiło wyodrębnienie własności co najmniej jednego lokalu i ustalenie wysokości udziałów w nieruchomości wspólnej bez uwzględnienia powierzchni pomieszczeń przynależnych lub w sposób inny niż określony w ust. 3, a przy wyodrębnianiu kolejnych lokali ustalano wysokość udziałów w nieruchomości wspólnej w taki sam sposób, do czasu wyodrębnienia ostatniego lokalu stosuje się zasady obliczania udziału w nieruchomości wspólnej takie, jak przy wyodrębnieniu pierwszego lokalu. Przepisu zdania poprzedzającego nie stosuje się, jeżeli wszyscy właściciele lokali wyodrębnionych i dotychczasowy właściciel nieruchomości dokonają*

w umowie nowego ustalenia wysokości udziałów w nieruchomości wspólnej.

Przytoczony przepis reguluje kwestie związane z udziałem w nieruchomości wspólnej, jako prawem związanym z prawem własności nieruchomości lokalowej. W ocenie organu podatkowego nie wszystkie przytoczone regulacje mają zastosowanie przy ustalaniu podstawy opodatkowania podatkiem od nieruchomości. W szczególności ustawa o podatkach i opłatach lokalnych zawiera własną, odmienną od ustawy o własności lokali, regulację dotyczącą sposobu wyliczania ułamkowego udziału we własności (użytkowaniu wieczystym) gruntu i częściach wspólnych budynku, jako prawa związanego z prawem własności lokalu.

Przepisem regulującym zasady wyliczania udziału w częściach wspólnych budynku na potrzeby jego opodatkowania, w brzmieniu na dzień złożenia wniosku, jest art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym, *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.* Z przepisu tego wynika, że wyliczenia udziału w powierzchniach wspólnych budynku do opodatkowania go podatkiem od nieruchomości, dokonuje się poprzez odniesienie powierzchni użytkowej lokalu, do powierzchni użytkowej całego budynku, w którym dokonano wyodrębnienia lokali. Powierzchnię użytkową budynku wylicza się zgodnie z definicją zawartą w art. 1a ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Następnie tak ustalonym ułamkiem właściciel lokalu winien wyliczyć udział w powierzchni stanowiącej części wspólne budynku. Takim samym ułamkiem wyliczyć należy również udział w gruncie (własności/użytkowaniu wieczystym), na którym posadowiony jest budynek.

Zdaniem organu podatkowego nie ma żadnych podstaw, aby w oparciu o przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przy wyliczaniu udziału do opodatkowania części wspólnych budynku, w którym dokonano wyodrębnienia własności lokali, przyjmować w mianowniku

ułamka powierzchni użytkową wszystkich budynków posadowionych na nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą. W zakresie opodatkowania nieruchomości nie będzie miał zastosowania przytoczony wyżej przepis art. 3 ust. 5 ustawy o własności lokali, gdyż przepis art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi *lex specialis* w stosunku do tej regulacji. W przepisie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych mowa jest o udziale w częściach wspólnych jednego budynku (przepis posługuje się tym rzeczownikiem w liczbie pojedynczej), a więc brak jest podstaw do uwzględnienia powierzchni użytkowej innych budynków znajdujących się na danej nieruchomości gruntowej.

Z punktu widzenia podatku od nieruchomości każdy budynek, w którym wyodrębniono własność lokali należy traktować oddzielnie i tylko w oparciu o powierzchnię użytkową tego budynku ustalać wysokość udziału danego lokalu w częściach wspólnych tego budynku. Inne budynki znajdujące się na nieruchomości gruntowej podlegają w tym zakresie opodatkowaniu na odrębnych własnych zasadach – w całości lub z uwzględnieniem wyodrębnionych w nich lokali stanowiących odrębne nieruchomości.

Analogiczne stanowisko, jak w niniejszej interpretacji, zaprezentował WSA we Wrocławiu w prawomocnym wyroku z dnia 21 kwietnia 2015 r. I SA/Wr 67/15.

Przedstawiony powyżej stan prawny nie ma zastosowania względem gruntów, z uwagi na fakt, że przepis art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie tworzy bowiem regulacji szczegółowej względem zasad obliczania udziałów w gruncie wynikających z ustawy o własności lokali.

Pouczenie:

Przytoczona interpretacja indywidualna nie podlega zaskarżeniu odwołaniem, nie stanowi bowiem decyzji podatkowej. Strona może zaskarżyć interpretację skargą do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach przy ulicy Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (j. t. Dz. U. z 2017 r. poz. 1369).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w dwóch egzemplarzach – art. 47 w/w 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 w/w ustawy.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi art. 54 § 1 w/w ustawy tj. Prezydenta Miasta Gliwice.

Z up. Prezydenta Miasta
Naczelnik Wydziału
Podatków i Opłat

Alicja Knyps

.....
osoba upoważniona z podaniem imienia
nazwiska i stanowiska służbowego

Otrzymują:
1) Strona
2) a/a

Kierownik Referatu
Wymiaru Podatków
Maciej Szejbal

18. GRU. 2017