Warszawa, dnia 22.05.2015

28.05.15

Wnioskodawca:

URZĄD MIASTA POZNANIA 04
Wydział Organizacyjny
WPŁYNĘŁO DNIA 27. 05. 2015
L. dz. 260515-2889
znak spr.

Reprezentowany przez:

Adres do doręczeń:

SEKRETARIAT 01
Prezydent Miasta Poznania
WPŁYNĘŁO DNIA 2015 -05- 26 WPŁYNĘŁO DNIA
L. dz. _____ zał. _____
znak spr. GP.II.A

(pełnomocnictwo w załączeniu)

SEKRETARIAT 01
Prezydent Miasta Poznania
WPŁYNĘŁO DNIA 2015 -05- 26 WPŁYNĘŁO DNIA
L. dz. 260515-2889 zał.
znak spr.

Prezydent Miasta Poznania

Plac Kolegiacki 17

61-841 Poznań

Przedmiot wniosku: zdarzenie przyszłe

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).

Opis zdarzenia przyszłego

Spółka jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowych zabudowanych położonych na obszarze tutejszej gminy. Każda z przedmiotowych nieruchomości składa się z działek ewidencyjnych ujętych w jednej (odpowiedniej) księdze wieczystej. Na każdej z tych nieruchomości posadowionych jest kilka budynków.

Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności lokali w budynkach posadowionych na każdej z tych nieruchomości. Po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej.

Pytanie przyporządkowane do zdarzenia przyszłego:

W kontekście przedstawionego zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zwraca się z następującym pytaniem:

Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w jednym budynku ustanowiona zostanie odrębna własność lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali (dalej również jako: **u.w.l.**), a po wyodrębnieniu tych lokali, nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, podatek od nieruchomości od części budynku stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony zgodnie z art. 3 ust. 5 Upol, czyli według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym te lokale wyodrębniono?

Stanowisko Wnioskodawcy

Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali (dalej również jako: u.w.l.), a po wyodrębnieniu tych lokali, nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, podatek od nieruchomości od części budynku stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu dla każdej z tych nieruchomości powinien zostać ustalony zgodnie z art. 3 ust. 5 Upol, czyli według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym te lokale wyodrębniono.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

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, stanowiącej *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 Upol. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania podatku od nieruchomości w odniesieniu do powierzchni budynku oraz gruntu stanowiących 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 opodatkowania części wspólnych powinien w pierwszej kolejności odnieść powierzchnię użytkową lokali, których jest właścicielem, do powierzchni użytkowej budynków, a następnie tak ustalony współczynnik 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:

$$\frac{\text{Powierzchnia wyodrębnionych lokali}}{\text{Całkowita powierzchnia budynku}} \times \text{Powierzchnia części wspólnej} = \text{Podstawa opodatkowania części wspólnej}$$

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 Upol zgodna jest z poglądami prezentowanymi przez **doktrynę** i **orzecznictwo** sądów administracyjnych, które w odniesieniu do przedstawianej sytuacji są 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 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*

[1] Ustawa o własności lokali tę część budynku oraz gruntu nazywa „nieruchomością wspólną".

jest art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Oczywiste 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."

Sądy administracyjne wydawały już wyroki w tym zakresie, m.in. 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 Upol, identycznie Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w wyroku z dnia 28 sierpnia 2014 r. (I SA/Ol 488/14), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 19 lutego 2015 r. (I SA/Go 4/15), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 9 kwietnia 2015 r. (I SA/Łd 8/15) oraz w wyrokach z dnia 10 kwietnia 2015 r. (I SA/Łd 17/15 oraz I SA/Łd 18/15).

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).

Przepisami regulującymi ustanawianie odrębnej własności lokali jest Uwl, która w sposób szczególny reguluje prawa i obowiązki oraz zarząd nieruchomością wspólną.

Aby odpowiedzieć na pytanie jakie dodatkowe prawa powstają w momencie wyodrębniania lokali należy przeanalizować art. 3 Uwl, który normuje powstanie prawa związanego z prawem własności lokalu. Nazywając to prawo ustawa używa pojęcia **„nieruchomość wspólna"**, która powstaje w momencie wyodrębniania lokalu jako prawo z nim związane.

Analizując brzmienie art. 3 ust. 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."* nie można mieć wątpliwości, że ustawodawca wprowadzając pojęcie nieruchomości wspólnej nadał jej przymusowy charakter i nadał atrybut współwłasności. Nie ma więc znaczenia, kto jest właścicielem wyodrębnionego lokalu, gdyż jedynym warunkiem powstania współwłasności nieruchomości wspólnej jest moment wyodrębnienia pierwszego lokalu, a jej trwanie związane jest z faktem pozostawania odrębnej własności lokali. Jest to prawo trwale związane z własnością lokalu. Dopiero „zniesienie" odrębności lokali spowoduje zniesienie współwłasności.

Nie jest to pogląd wyjątkowy, czy odosobniony, a wręcz poparty jednolitym stanowiskiem doktryny *tak* **D. Kurek** (*Ustawa o własności lokali. Komentarz.* red. Okolski 2014 wyd. 8) *„**1. Istota prawa związanego z prawem głównym.** Artykuł 3 ust. 1 WłLokU stanowi, że w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Odrębna własność lokalu jest zatem prawem głównym, a udział we współwłasności nieruchomości wspólnej jest prawem związanym. Prawa te pozostają ze sobą w ścisłym związku tego rodzaju, że mogą być przedmiotem obrotu tylko łącznie. Ponadto udział we współwłasności nieruchomości wspólnej nie*

może przysługiwać innej osobie niż właściciel lokalu.", także **J.Pisuliński** (SPP T.3 red. E.Gniewek 2013, wyd. 3)*„Ustawa o własności lokali używa pojęcia „**nieruchomość wspólna**" w art. 3 ust. 2. Zgodnie z nim, przez nieruchomość wspólną należy rozumieć grunt oraz części składowe budynku i urządzeń, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Z innych przepisów ustawy wynika jednak, że nieruchomość wspólna może stanowić **przedmiot współwłasności właścicieli lokali** (art. 3 ust. 1 zd. 1 WłLokU) albo **współużytkowania wieczystego** (art. 3a ust. 1 i art. 4 ust. 3 WłLokU). Nie budzi także obecnie wątpliwości, iż właścicielom lokali musi przysługiwać jednakowe prawo do nieruchomości wspólnej (gruntu i budynku). Nie jest więc dopuszczalne ustanawianie odrębnej własności niektórych lokali wraz z oddaniem w użytkowanie wieczyste ułamkowej części gruntu (w tej kwestii zob. dalsze uwagi), a innych lokali wraz z przeniesieniem udziału we współwłasności tego gruntu (art. 3a ust. 1 pkt 1 i 2 WłLokU)."* oraz **R.Strzelczyk** (R.Strzelczyk, A.Turlej, Własność lokali. Komentarz. Wyd.3, Warszawa 2013) *„Artykuł 3 ust. 1 WłLokU stanowi, że w razie wyodrębnienia własności lokalu jego właścicielowi przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokalu. Współwłasność ta ma charakter **przymusowy**, nie można bowiem żądać jej zniesienia, dopóki trwa odrębna własność lokali (ust. 1)."*

Orzecznictwo również nie ma w tej materii wątpliwości. Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 24 listopada 2010 r., II CSK 267/10, LEX nr 738095, następująco opisał istotę nieruchomości wspólnej: *"Jako całość zatem nieruchomość wspólna jest stosunkiem prawnym współwłasności, zaś udział właściciela w tej współwłasności, wobec brzmienia art. 50 k.c., ma status części składowej nieruchomości lokalowej. Z powyższego wynika, że odrębna własność lokalu, powstała i istniejąca zgodnie z przepisami ustawy, jest prawem głównym, nieruchomość wspólna jest zaś prawem niesamodzielnym, a jej funkcja w stosunku do prawa głównego jest służebna".*
Z powyższego jednoznacznie wynika, że nieruchomość wspólna jest przedmiotem współwłasności, przymusowym wprowadzonym przez Uwl i nierozerwalnie związanym z prawem własności lokalu.

Rozważając dalej warto poruszyć, że Uwl wprowadziła nowe rozwiązanie prawne, które zostało wyrażone w art. 10 Uwl, a które jednoznacznie potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla siebie 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 nieruchomości[2], 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.

---

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

Podsumowując, lokal stanowiący odrębną własność, to nieruchomość 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.

Reasumując stanowisko zgodne z prezentowanym przez Wnioskodawcę, potwierdza również najnowsze orzecznictwo Sądów Administracyjnych (WSA w Gorzowie Wielkopolskim I SA/Go 4/15, WSA w Łodzi I SA/Łd 8/15, I SA/Łd 17/15, I SA/Łd 18/15, I SA/Łd 19/15, I SA/Łd 20/15, WSA w Lublinie I SA/Lu 260/15, I SA/Lu 5/15, WSA w Olsztynie I SA/Ol 153/15).

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), który to wpis ma moc wsteczną od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu (zgodnie z art.29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece), a w przypadku zbycia lokalu już wydzielonego będzie to data sprzedaży.
Na koniec podkreślenia wymaga to, iż bez znaczenia dla rozpatrywanej sprawy jest to, czy Spółka posiada do gruntu prawo własności, czy też prawo użytkowania wieczystego.

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, stosowne 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.

.....

Załączniki:

Załącznik 1 – potwierdzenie dokonania opłaty za wniosek
Załącznik 2 – poświadczone za zgodność z oryginałem pełnomocnictwo
Załącznik 3 – potwierdzenie dokonania opłaty skarbowej za pełnomocnictwo