

Warszawa, dnia 05.03.2014 r.

Wnioskodawca:

Piotr Syska

Reprezentowana przez:

Marcin Dumala

(Pełnomocnictwo w załączeniu)

Do: Wójt Gminy Masłów

ul: Spokojna 2

26-001 Masłów

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 **Piotra Syska** - dalej: Wnioskodawca, wnoszę o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie Wnioskodawcy, co do zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (tekst jednolity Dz.U. Nr 95, poz. 613 ze zm. – dalej: Upol).

I. Opis zdarzenia przyszłego

Wnioskodawca jest właścicielem nieruchomości gruntowej zabudowanej położonej na obszarze tutejszej gminy. Przedmiotowa nieruchomość składa się z jednej działki ewidencyjnej ujętej w jednej księdze wieczystej.

Wnioskodawca rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w budynku posadowionym na tej nieruchomości. Wnioskodawca rozważa również przeniesienie ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywca) (Nabywca stanie się współwłaścicielem w częściach ułamkowych jednego lub więcej lokali – art. 195 i nast. Kodeksu cywilnego).

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

II. Pytanie Podatnika

Wnioskodawca zwraca się z prośbą o potwierdzenie, iż:

1. W przypadku, gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden budynek i w budynku tym ustanowiona zostanie odrębna własność lokali, udział Wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych tego budynku oraz w powierzchni gruntu do celów podatku od nieruchomości powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość (będącego własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku. Co za tym idzie – zgodnie z art. 3 ust. 5 Upol – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu wskazanej wyżej proporcji.
2. Powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).

III. Stanowisko Podatnika

Ad.1

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ustawa o własności lokali

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

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

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

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

„Wyodrębnienie własności lokali w budynku skutkuje tym, że podatek od części tego budynku i gruntu stanowiącego współwłasność należy ustalać na takich zasadach, że odnosi się powierzchnię użytkową lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku i tak ustaloną proporcję stosuje do powierzchni wspólnych części budynku i gruntu. Na przykład powierzchnia lokalu osoby fizycznej wynosi 100 m², a powierzchnia użytkowa budynku - 1000 m². Stosunek tych powierzchni wynosi 1/10. Ten ułamek odnosi się do powierzchni gruntu i do powierzchni części budynku stanowiących współwłasność (suszarnia, strych, piwnica). Właściciel lokalu powinien więc otrzymać decyzję z wyliczonym podatkiem od 100 m² lokalu, 1/10 powierzchni gruntu, 1/10 powierzchni strychu itp. Osoba prawna będąca właścicielem takiego lokalu sama powinna w deklaracji wyliczyć ww. proporcje i na ich podstawie kwotę płaconego podatku.”

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

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie również w orzecznictwie sądów administracyjnych, które jest, w odniesieniu do przedstawianej sytuacji, jednolite.

Dla przykładu można wskazać na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012 r. (sygn. II FSK 647/11), w którym sąd podtrzymał dotychczas dominujące stanowisko i wskazał, m.in., iż:

*„(...) art. 3 ust. 4 u.p.o.l. stanowi o solidarnym opodatkowaniu współwłasności (współposiadania) nieruchomości lub obiektu budowlanego, wyraźnie jednak wskazując in fine na zastrzeżenie ust. 5 ww. artykułu. 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 jest art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Oczywiście jest bowiem, że zwrot "z zastrzeżeniem ust. 5", którym operuje art. 3 ust. 4 u.p.o.l., należy interpretować jako odesłanie (zob. G. Wierczyński, Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, Lex nr 55404). Zatem we wskazanym zakresie organ argumentuje w istocie w oderwaniu o treści końcowej części przepisu art. 3 ust. 4 u.p.o.l., a w związku z tym z pominięciem dyrektywy interpretacyjnej *lex specialis derogat legi generali*. W tym stanie rzeczy argumentacja ta nie może odnieść pożądanego skutku.”*

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

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

Definicja nieruchomości zawarta została, między innymi, w art. 46 § 1 kodeksu cywilnego. 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. Założenie księgi wieczystej dla wyodrębnionej działki

ewidencyjnej lub wpisanie jej do istniejącej księgi decyduje o jej charakterze. Działka taka staje się nieruchomością albo jako samodzielny i odrębny przedmiot własności, albo wchodzi w skład większej całości wskutek przyłączenia do nieruchomości, dla której prowadzona jest już księga wieczysta. W tym drugim przypadku mamy do czynienia z jedną nieruchomością składającą się z jednej działki ewidencyjnej.

Ustawa o księgach wieczystych i hipotece posługuje się zatem odrębną definicją nieruchomości, w myśl której, nieruchomość stanowi część powierzchni ziemskiej, dla której urządzono księgę wieczystą.

Zagadnienia dotyczące pojęcia nieruchomości gruntowej w znaczeniu prawnie rzeczowym i wieczystoksięgowym przez długi czas stanowiło przedmiot sporu.

Ostatecznie w wyroku z dnia - lutego 2003 r. (sygn. II CKN 1306/00), Sąd Najwyższy 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.”

[zaznaczenie Wnioskodawcy]

Nawiązując do powyższego orzeczenia Sąd Najwyższy stwierdził 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 w art. 46 § 1 k.c. (...).

Trzeba zgodzić się z argumentem przytaczanym w nauce prawa, że księga wieczysta jest czynnikiem wyodrębniającym nieruchomość 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 nieruchomość najlepiej zapewnia bezpieczeństwo obrotu nieruchomościami. Konkludując, należy uznać, że dwie graniczące z 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 budynku stojącego na tym gruncie.

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

Ad. 2

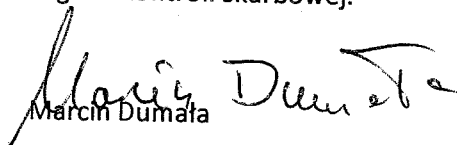
W ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub ułamkowa część prawa własności jednego z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę).

Powyższe stanowisko wynika z samej możliwości wyodrębnienia lokalu opisanej w art. 7 ust. 1 Uwl, zgodnie z którym, odrębną własność lokalu można ustanowić: (1) w drodze umowy, (2) a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo (3) orzeczenia sądu znoszącego współwłasność. Skoro więc ustanowienie odrębnej własności lokalu jest możliwe w drodze jednostronnej czynności, podmiot może sam sobie wydzielić lokale, to bez znaczenia dla obliczania podatku od nieruchomości od powierzchni wspólnej pozostaje fakt, że jeden z tych lokali zostanie sprzedany podmiotowi trzeciemu. Jedyną konsekwencją sprzedaży jednego (lub kilku) wydzielonych lokali będzie obowiązek podatkowy Nabywcy wynikający z Upol a obliczony zgodnie z przedstawionym powyżej stanowiskiem.

Nadmienić należy, że Nabywca zgodnie z art. 6 ust. 9 pkt 1 Upol 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.

IV. Kwestie dodatkowe

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


Marcin Dumala

Załączniki:

1. Odpis pełnomocnictwa,
2. Dowód uiszczenia opłaty od wniosku o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego,
3. Dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa.