



Numer Identyfikacji Podatkowej Wnioskodawcy:

Nr dokumentu:

Status:

WNIOSEK O WYDANIE INTERPRETACJI INDYWIDUALNEJ

Na podstawie art. 14j w związku z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U.2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)

A. *Miejsce i cel złożenia wniosku*

A.1. *Organ, do którego kierowany jest wniosek*

Burmistrz Miasta Przasnysz

Adres do korespondencji organu:

**Urząd Miasta Przasnysza
ul. Jana Kilińskiego 2
06-300 Przasnysz**

A.2. *Cel złożenia wniosku:*

złożenie wniosku

B. *Dane Wnioskodawcy*

B.1. *Dane identyfikacyjne*

Rodzaj wnioskodawcy: **osoba prawna**

Nazwa pełna:

REGON:

KRS:

B.2. *Status wnioskodawcy:*

podatnik

B.3. *Adres siedziby:*

B.4. *Adres do korespondencji*

nie dotyczy

C. *Organy podatkowe właściwe dla wnioskodawcy ze względu na sprawę będącą przedmiotem interpretacji indywidualnej*

Burmistrz Miasta Przasnysz

**ul. Jana Kilińskiego 2
06-300 Przasnysz**

D. Dane pełnomocnika do doręczeń lub przedstawiciela

D.1. Dane identyfikacyjne

D.2. Adres do doręczeń

E. *Zakres wniosku*

E.1. *Przedmiot wniosku*

Rodzaj: **stan faktyczny**

Liczba: **2**

E.2. *Rodzaj sprawy*

Podatek od nieruchomości

E.3. *Wskazanie przepisów prawa podatkowego będących przedmiotem interpretacji indywidualnej.*

Art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.; dalej: **ustawa o POL**).

F. *Wysokość, sposób uiszczenia i zwrotu opłaty oraz numery kont bankowych*

Kwota opłaty:	80 PLN
Sposób uiszczenia opłaty:	na rachunek bankowy
Kserokopia dowodu uiszczenia opłaty:	dołączona do wniosku
Numer konta bankowego:	09 8924 0007 0008 0080 2001 0001
Sposób zwrotu nienależnej opłaty:	zwrot przekazem na adres do korespondencji wskazany w części B.3.

G. Wyczerpujące przedstawienie zaistniałego stanu faktycznego, zdarzenia przyszłego i pytania

Opis stanu faktycznego

(dalej: **Wnioskodawca, Spółka**) jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej, położonej na obszarze tutejszej gminy. Na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków, których Wnioskodawca jest właścicielem. Przedmiotowa nieruchomość składa się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Wnioskodawca zamierza ustanowić odrębną własność dwóch (lub więcej) lokali w jednym z budynków posadowionych na tej nieruchomości.

Ponadto Spółka jest użytkownikiem wieczystym kilku innych nieruchomości gruntowych zabudowanych, położonych na obszarze tutejszej gminy. Na nieruchomościach tych posadowionych jest kilka budynków, których Wnioskodawca jest właścicielem. Przedmiotowe nieruchomości składają się z kilku działek ewidencyjnych. Każda nieruchomość posiada odrębną księgę wieczystą. Spółka zamierza połączyć księgi wieczyste przedmiotowych nieruchomości w jedną. Ponadto, po połączeniu, Spółka zamierza ustanowić odrębną własność dwóch (lub więcej) lokali w jednym z budynków posadowionych na nowopowstałej nieruchomości.

Pytanie przyporządkowane do stanu faktycznego:

W kontekście przedstawionego stanu faktycznego, Wnioskodawca zwraca się z następującymi pytaniami:

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości składającej się z kilku działek ewidencyjnych, na której posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków zostanie ustanowiona 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) pozostaje 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 lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji?
2. Czy w przypadku, gdy kilka nieruchomości składających się z kilku działek ewidencyjnych, na których posadowionych jest kilka budynków zostanie połączonych i ujętych w jednej księdze wieczystej, a następnie w jednym z tych budynków zostanie ustanowiona 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) pozostaje 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 lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji?

Stanowisko Wnioskodawcy

1. Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości składającej się z kilku działek ewidencyjnych, na której posadowionych jest kilka budynków i w przynajmniej jednym z tych budynków zostanie ustanowiona 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 nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), o łącznej powierzchni użytkowej (A) pozostaje do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków (B), a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o POL – 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 (o powierzchni C) obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

Zgodnie z w/w oznaczeniami, podstawę opodatkowania budynków należy ustalić wg wzoru: $A+(B-A) \times A/B$, a gruntów wg wzoru $A/B \times C$.

2. Zdaniem Spółki w przypadku, gdy kilka nieruchomości składających się z kilku działek ewidencyjnych, na których posadowionych jest kilka budynków zostanie połączonych i ujętych w jednej księdze wieczystej, a następnie przynajmniej w jednym z tych budynków zostanie ustanowiona 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 nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), o łącznej powierzchni użytkowej (A) pozostaje do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków (B), a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o POL – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i powierzchni gruntu (o powierzchni C) obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

Zgodnie z w/w oznaczeniami, podstawę opodatkowania budynków należy ustalić wg wzoru: $A+(B-A) \times A/B$, a gruntów wg wzoru $A/B \times C$.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

AD. 1.

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 – 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 PON deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. 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 i 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.

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 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 ustawy o POL 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 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 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.”

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

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

W tym miejscu należy podkreślić, iż skoro ustawodawca wprowadził do ustawy o POL 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 **orzecnictwie** 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*.”

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 ustawy o POL. WSA wskazał, iż:

„Z cytowanego przepisu wynika zatem w sposób jednoznaczny, iż w mianowniku ułamek, 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 Odrębna własność lokalu

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, samodzielny lokal 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.”

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:

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

1.3 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 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, 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

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

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 w art. 46 § 1 k.c. (...). Trzeba zgodzić się z 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 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 odpowiednio właścicielem/użytkownikiem wieczystym ułamkowej części nieruchomości wspólnej, która składa się z gruntu i z części wspólnej budynków stojących na tym gruncie.

1.4 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 gruncie⁴.

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, znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona przez Wnioskodawcę tylko w jednym budynku.

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.

Nie można ponadto nie zauważyć, że w przypadku, gdyby powierzchnię użytkową lokalu należało odnosić nie do powierzchni użytkowej wszystkich budynków znajdujących się na tej samej nieruchomości, a tylko do powierzchni użytkowej danego budynku, w którym wyodrębniono własność lokali, mogłoby dochodzić do sytuacji, których nie dałoby się pogodzić z podstawowymi zasadami obowiązującego w Polsce systemu podatkowego, w szczególności zasady jednokrotnego opodatkowania.

Jako przykład można wskazać sytuację, w której na nieruchomości znajdują się dwa budynki, każdy o powierzchni użytkowej 1.000 m², a w każdym z tych budynków zostały wyodrębnione dwa lokale, o powierzchni 100 m² oraz 800 m². W takiej sytuacji, gdyby udział w nieruchomości wspólnej ustalać jedynie poprzez odniesienie powierzchni użytkowej danego wyodrębnionego lokalu do powierzchni użytkowej tylko budynku, w którym lokal ten został wyodrębniony, udział w nieruchomości wspólnej:

- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 100 m² w budynku 1 wyniosłby 1/10,
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 800 m² w budynku 1 wyniosłby 8/10,
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 100 m² w budynku 2 wyniosłby 1/10,
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 800 m² w budynku 2 wyniosłby 8/10.

Z powyższego zatem wynika, że łączna wartość udziałów w nieruchomości wspólnej (dla celów podatku od nieruchomości) właścicieli poszczególnych lokali wyniosłaby 18/10, co prowadziłoby efektywnie do podwójnego opodatkowania tej samej powierzchni nieruchomości wspólnej.

Z powyższych względów nie może zatem ulegać wątpliwości, że udział w nieruchomości wspólnej dla celów podatku od nieruchomości powinien być ustalany poprzez odniesienie powierzchni użytkowej lokalu wyodrębnionego do powierzchni użytkowej wszystkich budynków 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 sytuacji, gdy na nieruchomości znajduje się więcej niż jeden budynek, zaś własność lokali wyodrębniono tylko w jednym z budynków. Redakcja art. 3 ust. 5 Upol nie różnicuje bowiem w żaden sposób zasad opodatkowania w zależności od tego, w ilu budynkach doszło do wyodrębnienia własności lokali.

⁴ Zobacz: E. Bończak-Kucharska, Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa. Komentarz, Wydanie II

Reasumując, w przypadku, gdy na nieruchomości objętej jedną księgą wieczystą posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podstawa opodatkowania PON powinna zostać ustalona według wzorów:

$A+(B-A) \times A/B$ – dla budynków

$A/B \times C$ – dla gruntu,

gdzie:

A – łączna powierzchnia użytkowa wszystkich lokali (we wszystkich budynkach), których własność została wyodrębniona

B – łączna powierzchnia użytkowa wszystkich budynków

C – powierzchnia gruntu.

AD. 2.

W ocenie Wnioskodawcy, powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy kilka nieruchomości składających się z kilku działek ewidencyjnych, na których posadowionych jest kilka budynków zostanie połączonych i ujętych w jednej księdze wieczystej, a następnie w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali.

I. Informacja o załącznikach

Załącznik 1 – potwierdzenie dokonania opłaty za wniosek;

Załącznik 2 – poświadczony za zgodność z oryginałem pełnomocnictwo substytucyjne;

Załącznik 3 – potwierdzenie dokonania opłaty skarbowej za pełnomocnictwo substytucyjne;

Załącznik 4 – informacja odpowiadająca odpisowi aktualnemu KRS.

J. Oświadczenie i podpis wnioskodawcy lub osoby upoważnionej

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, pouczonej 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

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.

Imię:

Nazwisko:

Data wypełnienia wniosku: **5.06.2014 r.**

Podpis Wnioskodawcy lub osoby upoważnionej:

K. Adnotacje właściwego organu

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA

Burmistrz Przasnysza działając na podstawie art. 14c § 1-3, art. 14d i art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 05.06.2014 r. (wpływ do organu podatkowego: 09.06.2014 r.) w sprawie wydania pisemnej interpretacji indywidualnej w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni użytkowej budynków pozostałej po wyodrębnieniu lokali oraz powierzchni gruntów – jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 09.06.2014 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej sposobu wyliczenia podstawy opodatkowania dla budynków i gruntów stanowiących współwłasność, w których wyodrębniono własność lokali.

We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe:

Wniosekodawca jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej, położonej na obszarze tut. gminy. Na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków, których Wniosekodawca jest właścicielem. Przedmiotowa nieruchomość składa się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Zamierzeniem Wniosekodawcy jest ustanowienie odrębnej własności dwóch lub więcej lokali w jednym z budynków posadowionych na tej nieruchomości.

W drugim z przedstawionych zdarzeń przyszłych – Spółka jest użytkownikiem wieczystym kilku nieruchomości gruntowych zabudowanych, położonych na obszarze tut. gminy. Na nieruchomościach tych posadowionych jest kilka budynków, których Wniosekodawca jest właścicielem. Przedmiotowe nieruchomości składają się z kilku działek ewidencyjnych. Każda nieruchomość posiada odrębną księgę wieczystą. Spółka zamierza połączyć księgi wieczyste przedmiotowych nieruchomości w jedną. Po połączeniu, Spółka zamierza ustanowić odrębną własność dwóch lub więcej lokali w jednym z budynków posadowionych na nowopowstałej nieruchomości.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:

Czy w przypadku, gdy na nieruchomości składającej się z kilku działek ewidencyjnych, na której posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków zostanie ustanowiona odrębna własność co najmniej dwóch lokali, podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości pozostaje do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków. 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 ww. proporcji.

Czy w przypadku, gdy kilka nieruchomości składających się z kilku działek ewidencyjnych, na których posadowionych jest kilka budynków zostanie połączonych i ujętych w jednej księdze wieczystej, a następnie w jednym z tych budynków zostanie ustanowiona odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości pozostaje do całkowitej powierzchni użytkowej 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 lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) jeżeli wyodrębniono własność lokali obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu lub części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak więc, w celu ustalenia powierzchni przypisanej do poszczególnych lokali należy obliczyć ją w ten sposób, że w liczniku wpisana zostanie powierzchnia użytkowa lokalu, a w mianowniku powierzchnia użytkowa budynku. Powierzchnia użytkowa budynku to, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szypów dźwigowych; za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 20 lutego 2013 r. (sygn. akt: III SA/Po 906/12) wskazał, że w przypadku ustanowienia odrębnej własności lokalu, obowiązek podatkowy ciąży na właścicielu tego lokalu nie tylko co do powierzchni użytkowej tego lokalu, ale także części (ułamkowej) nieruchomości wspólnej, obejmującej grunt oraz wszelkie części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali (obliczonej proporcjonalnie do udziału przypadającego właścicielowi lokalu). Na przykład powierzchnia lokalu wynosi 100,00m², a powierzchnia użytkowa budynku 1000,00m². 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 zapłacić podatek od 100,00m² lokalu, 1/10 powierzchni gruntu i 1/10 powierzchni wspólnej (L. Etel, Podatek od nieruchomości, komentarz, stan prawny na 01.01.2013 r.). Nie ma przy tym znaczenia okoliczność, że przypadająca część gruntu nie zostanie fizycznie wydzielona dla wyłącznego korzystania. W stosunku do gruntów w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 26.05.2009 r. (sygn. akt: I SA/Po 161/09) sąd stwierdził, że zasadnie organy odniosły powierzchnię użytkową lokali stanowiących własność skarżącej do powierzchni użytkowej całego budynku mieszkalnego i tak ustaloną proporcję zastosowały do powierzchni wspólnych części budynku i gruntów oraz budynków stanowiących współwłasność.

Przytoczone zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują zastosowanie również w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków. Wynika to z treści art. 3 ust. 5 ustawy z dnia z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.) który stanowi, że 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. Jest to przepis, w którym oprócz reguły dotyczącej obliczania udziałów w nieruchomości wspólnej, w której skład wchodzi części różnych budynków - ustawodawca po raz pierwszy określił wprost, że nieuprawnione jest żądanie, aby nieruchomość, w której ustanawia się odrębną własność lokali, zabudowana była tylko jednym budynkiem. Umożliwiono w ten sposób wyodrębnianie lokali w tych nieruchomościach, w skład których wchodzi wiele budynków, przy czym nie jest możliwe wydzielenie osobnych działek gruntu wokół każdego z tych budynków. Zgodnie z treścią omawianego art. 3 ust. 5 ustawy o własności lokali, każdy właściciel lokalu w takiej nieruchomości będzie również właścicielem ułamkowej części nieruchomości wspólnej, składającej się z gruntu zabudowanego wieloma budynkami i z części wspólnych wszystkich budynków stojących na tym gruncie (Ewa Bończak – Kucharczyk, Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa – komentarz, stan prawny na 01.01.2012 r.).

Definicję nieruchomości wspólnej zawiera Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24.11.2010 r. (sygn. akt: II CSK 267/10). Nieruchomością wspólną w rozumieniu ustawy z 1994 r. o własności lokali są pozostałe po wyodrębnieniu lokali te części budynku i urządzenia, które nie służą do użytku właścicieli lokali, a także grunt, na którym posadowiony jest budynek (art. 3 ust. 2 ustawy). Nieruchomość wspólna ma więc określony zakres przestrzenny, więzi prawne określa zaś art. 3 ust. 1 ustawy stanowiąc, że udział właściciela wyodrębnionego lokalu w nieruchomości wspólnej, obliczony zgodnie z art. 3 ust. 3, jest prawem związanym z własnością lokalu. Jako całość zatem nieruchomość wspólna jest stosunkiem prawnym współwłasności, zaś udział właściciela w tej współwłasności, wobec brzmienia art. 50 kodeksu cywilnego, 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.

Zdefiniowania wymaga również pojęcie nieruchomości użyte przez Wnioskodawcę. Pojęcie nieruchomości używane w przepisach ustawy o gospodarce nieruchomościami należy rozumieć tak, jak to definiuje art. 46 § 1 kodeksu cywilnego. Przepis ten stanowi, że nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Nieruchomość, jako odrębny przedmiot własności, o którym mowa w art. 46 § 1 kodeksu cywilnego, może zostać określona w różny sposób - fizycznie, prawnie lub w sposób wieczystoksięgowy. Można też wskazać, że w polskim systemie prawa cywilnego funkcjonują dwa różne pojęcia nieruchomości gruntowej - wynikające z art. 46 § 1 kodeksu cywilnego oraz wieczystoksięgowe. W świetle tego ostatniego nieruchomością jest część powierzchni ziemskiej objęta księgą wieczystą. Zatem nieruchomość w ujęciu wieczystoksięgowym może składać się z jednej lub z wielu działek gruntu - o ile działki te należą do tego samego właściciela i zostały wpisane do jednej księgi wieczystej. Określenie odrębnego przedmiotu własności, o którym mowa w art. 46 § 1 kodeksu cywilnego może natomiast polegać na tym, że nieruchomość składająca się z wielu działek gruntu i stanowiąca dotąd jedną nieruchomość, gdyż jest ujęta w jednej księdze wieczystej, ulega podziałowi w ten sposób, że dla poszczególnych działek gruntu właściciel zakłada odrębne księgi wieczyste. Spowoduje to powstanie odrębnych nieruchomości, nawet wtedy jeśli poszczególne działki gruntu sąsiadują ze sobą. Z analizy przepisów kodeksu cywilnego oraz przepisów ustawy o księgach wieczystych i hipotece wynika, że podstawą rozumienia nieruchomości w tej ustawie jest definicja nieruchomości zawarta w art. 46 § 1 kodeksu cywilnego (przy czym pojęcia nieruchomości ukształtowane w obu tych ustawach są ściśle ze sobą powiązane). Porównanie sposobu rozumienia pojęcia nieruchomości w kodeksie cywilnym i w ustawie o księgach wieczystych i hipotece z definicją zawartą w ustawie o gospodarce nieruchomościami nie pozwala stwierdzić, by definicja nieruchomości gruntowej sformułowana w art. 4 pkt 1 ustawy o gospodarce nieruchomościami mogła funkcjonować całkowicie samoistnie i być (mimo różnic redakcyjnych) interpretowana w całkowitym oderwaniu od pojmowania nieruchomości w kodeksie cywilnym i w ustawie o księgach

wieczystych. W dalszych przepisach ustawa o gospodarce nieruchomościami wielokrotnie odnosi się do nieruchomości w ogóle (a nie do zdefiniowanych w niej nieruchomości gruntowych), a odnosząc się do prawa wieczystego użytkowania nieruchomości gruntowej, wymaga dla powstania i przeniesienia tego prawa wpisu do księgi wieczystej. Tak więc przynajmniej na gruncie art. 27 ustawy o gospodarce nieruchomościami nieruchomość gruntowa powinna być rozumiana tak samo jak nieruchomość w ujęciu wieczystoksięgowym (E. Bończak – Kucharczyk, ustawa o gospodarce nieruchomościami, komentarz, stan prawny na 28.02.2013 r.).

Należy jednak podkreślić, że organ podatkowy dokonując wymiaru podatku od nieruchomości, rolnego, bądź leśnego jest związany danymi wynikającymi z ewidencji gruntów i budynków, jaką dla miasta Przasnysz prowadzi Starosta Przasnyski. Wynika to wprost z treści art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. (tekst jedn. Dz. U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 z późn. zm.) Prawo geodezyjne i kartograficzne który stanowi, że podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczenia nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. W związku z tym, pomimo zapisu w art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opisane przez Wnioskodawcę zdarzenia przyszłe, zostaną zweryfikowane przez organ uprawniony do prowadzenia ewidencji gruntów i budynków.

Interpretacja dotyczy zdarzeń przyszłych przedstawionych przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, za pośrednictwem Burmistrza Przasnysza, po uprzednim wezwaniu na piśmie Burmistrza Przasnysza do usunięcia naruszenia prawa. Wezwanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji. Termin do wniesienia skargi wynosi 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu, a w przypadku nie udzielenia odpowiedzi – 60 dni od dnia wezwania do usunięcia prawa.

Niniejsza interpretacja, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

BURMISTRZ

Waldemar Trochimiuk