



# PREZYDENT MIASTA GLIWICE

PO.310.2.2017

Gliwice, 29.11.2017 r.

nr kor. UM.756153.2017



## 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 2017 r., poz. 1785) po rozpatrzeniu wniosku Strony z dnia 11-07-2014 r. (data wpływu do tutejszego organu podatkowego 14-07-2014 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów niniejszym:

- 1) Uznaje za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, przedstawione w punkcie 1 wniosku o interpretację.
  - 2) a) W części dotyczącej opodatkowania budynków uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy polegające na tym, że zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości wskazane w punkcie 1 wniosku znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy na nieruchomościach posadowionych jest kilka budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona przez Wnioskodawcę tylko w jednym budynku.
- 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 w punkcie 1 wniosku 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 zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości wskazane w punkcie 1 wniosku znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy na nieruchomościach posadowionych jest kilka budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona przez Wnioskodawcę tylko w jednym budynku.

3) Uznaje za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, przedstawione w punkcie 3 wniosku o interpretację.

### **Uzasadnienie**

W dniu 14-07-2014 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 jest użytkownikiem wieczystym kilku nieruchomości gruntowych zabudowanych położonych na obszarze tutejszej gminy. Na tych nieruchomościach posadowionych jest kilka budynków. Przedmiotowe nieruchomości składają się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej.

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

Spółka rozważa również przeniesienie ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywca).

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 budynków znajdujących się na tych nieruchomościach oraz współużytkownikiem wieczystym powierzchni gruntów.

**Wnioskodawca zadał następujące pytania:**

1. W przypadku, gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden budynek i w budynku tym ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, udział Wnioskodawcy w powierzchniach wspólnych danego budynku oraz powierzchni gruntu do celów podatku od nieruchomości powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich samodzielnych lokali 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 wszystkich samodzielnych lokali 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 na nieruchomościach posadowionych jest kilka budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona przez Wnioskodawcę tylko w jednym budynku.

3. Powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajda 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).

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

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 wszystkich samodzielnych lokali będących własnością Wnioskodawcy do całkowitej powierzchni użytkowej całego budynku.

Ostatecznie, podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości będzie stanowiła łączna powierzchnia wszystkich samodzielnych 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 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 Stanowic odrębną nieruchomość (odrębny przedmiot własności). Odrębna 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.* [w:] *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 nieruchomości 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.

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

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

Powyższa analiza art. 3 ust. 5 Upol zgodna jest z poglądami prezentowanymi przez doktrynę prawa podatkowego. Prof. L. Etel, wskazuje w komentarzu do tego przepisu (L. Etel, *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 m<sup>2</sup>, a powierzchnia użytkowa budynku – 1000 m<sup>2</sup>. 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 m<sup>2</sup> 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 przedstawionej 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 (...), **gdź 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. 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 i.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. ciążący na właścicielach lokali obowiązek podatkowy uwzględnia się „powierzchnię użytkowa całego budynku”.*

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 (t. j. udział w nieruchomości wspólnej, o której mowa w u.w.l.) powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia lokalu/lokali będącego własnością Wnioskodawcy pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku. W konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia 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 na nieruchomości posadowionych jest kilka lub kilkanaście budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona przez Wnioskodawcę tylko w jednym budynku.

Zgodnie z art. 3 ust. 5 Uwl, jeżeli nieruchomości, z której wyodrębnia się własność lokali, stanowi grunt zabudowany kilkoma budynkami, udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej

odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej wszystkich samodzielnych lokali we wszystkich budynkach wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej 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 wyodrębnienia lokali w tych nieruchomościach, w skład których wchodzi wiele budynków.

W myśl tego przepisu bowiem, 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 gruncie (Ewa Bończak-Kucharska, Własność lokali i wspólnota mieszkaniowa. Komentarz, Wydanie II).

Mając powyższe na uwadze, nie ulega wątpliwości, iż zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości opisane powyżej, a wynikające z art. 3 ust. 5 Upol, znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka lub kilkanaście budynków, a odrębna własność lokali zostanie wyodrębniona przez wnioskodawcę tylko w jednym budynku.

Wówczas dla ustalenia udziału Spółki w nieruchomości wspólnej powierzchnię użytkową samodzielnego lokalu (lub lokali) we wszystkich budynkach należy odnieść do powierzchni użytkowej wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomościach, 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 lokalu w nieruchomości wspólnej bierze się pod uwagę stosunek powierzchni wszystkich samodzielnych lokali do powierzchni wszystkich budynków znajdujących się na tej samej nieruchomości.

Nie można ponadto nie zauważyć, że w przypadku, gdy 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 tym w szczególności zasady jednokrotnego opodatkowania. Jako przykład można wskazać sytuację, w której na nieruchomości znajdują się dwa budynki, każdy o powierzchni użytkowej 1.000 m<sup>2</sup>, a w każdym z tych budynków zostały wyodrębnione dwa lokale, o powierzchni samodzielnych lokali wynosi 100 m<sup>2</sup> oraz 800 m<sup>2</sup>. W takiej sytuacji, gdyby udział w nieruchomości wspólnej ustalić jedynie poprzez odniesienie powierzchni użytkowej danego lokalu do powierzchni użytkowej tylko budynku, w którym znajduje się dany lokal, udział w nieruchomości wspólnej:

- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 100 m<sup>2</sup> w budynku 1 wyniósłby 1/10
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 800 m<sup>2</sup> w budynku 1 wyniósłby 8/10
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 100 m<sup>2</sup> w budynku 2 wyniósłby 1/10
- właściciela lokalu o powierzchni użytkowej 800 m<sup>2</sup> w budynku 2 wyniósłby 8/10

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

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 samodzielnego lokalu 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 znajdują się samodzielne lokale, jak i sytuacji, gdy na nieruchomości znajduje się więcej niż jeden budynek, zaś samodzielne lokale znajdują się 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 i w ilu budynkach znajdują się samodzielne lokale.

Ustalony w powyższy sposób współczynnik, Spółka jako właściciel wyodrębnionego lokalu oraz wszystkich samodzielnych lokali, powinna zastosować do powierzchni wspólnych i zadeklarować jako podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

Ad.3

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

Jednak w przypadku, gdy na jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w 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. Tak więc zostaną złożone dwie deklaracje przez Wnioskodawcę dla posiadanych przez niego lokali oraz przez nabywcę dla posiadanych przez niego lokali.

Nadmienić należy, że podstawa wymiaru podatków, zgodnie z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2010 r. nr 193, poz. 1287 ze zm.) są dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, w których zawarta jest informacja dotycząca własności lub współwłasności nieruchomości oraz udziału we własności. Kwestię ustalenia podatnika rozstrzyga więc zapis zawarty w ewidencji gruntów i budynków. Oznacza to, że wyodrębnienie lokalu, dla organu podatkowego, będzie miało miejsce, gdy stosowny zapis znajdzie się w ewidencji gruntów i budynków.

#### **Uzasadnienie stanowiska organu podatkowego:**

W dniu 11-08-2014 r. organ podatkowy wydał interpretację indywidualną, w której uznał stanowisko wnioskodawcy odnośnie odpowiedzi na wszystkie 3 pytania za nieprawidłowe. Prawomocnym

wyrokiem WSA w Gliwicach z dnia 15 kwietnia 2015 r. (I SA/GI 1312/14) interpretacja ta została uchylona.

Przy ponownym rozpoznawaniu sprawy organ podatkowy uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy odnośnie odpowiedzi na pytanie nr 1 i 3. W związku z tym w tym zakresie odstępuje się od uzasadnienia prawnego (zgodnie z art. 14c § 1 zdanie 2 OP).

Organ podatkowy uznaje za w części nieprawidłowe stanowisko wnioskodawcy odnośnie odpowiedzi na pytanie nr 2 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 nieruchomości, 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 wyliczenia 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 powierzchnię 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 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  
Marszałek Wydziału  
Podatków i Oplat

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

Otrzymują:  
1) Strona  
2) a/a

Inspektor  
Rafał Lauruk  
01-2-2017