

.....  
Ul. ....  
.....

Reprezentowana przez  
Pana .....

Adres do doręczeń:  
.....  
.....  
.....

### PISEMNA INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Katowice działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w związku z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (*t.j. Dz. U. z 2012r. poz. 749 z późn. zm.*) oraz art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (*t.j. Dz. U. z 2014r. poz. 849*)

#### postanawia

udzielić na wniosek Spółki ..... z siedzibą w ..... przy ul. .... interpretacji przepisów prawa podatkowego uznając, iż:

- jeżeli wyodrębniono własność lokalu, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokalu w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku zgodnie z art. 3 ust. 5 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
- w przypadku, gdy własność jednego z wyodrębnionych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (*części wspólnych*) oraz od gruntu powinien zostać ustalony również na zasadach wskazanych w art. 3 ust. 5 cytowanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

#### UZASADNIENIE

Dnia 12.06.2014r. (*data wpływu*) Spółka ..... z siedzibą w ..... przy ul. .... zwróciła się do Prezydenta Miasta Katowice z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego z następującymi pytaniami:

1. „czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (*części wspólnych*) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości (będące własnością Wnioskodawcy) pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – 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 powyższej proporcji ?
2. czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (*Nabywcę*) ?”.

Wnioskodawca w sposób wyczerpujący przedstawił zdarzenia przysze w złożonym wniosku, z których wynika, iż „Spółka jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej położonej na obszarze tutejszej gminy. Na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków.(...) Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności dwóch (lub więcej) lokali w budynkach posadowionych na tych nieruchomościach. Spółka rozważa również przeniesienie ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) z tych lokali na rzecz podmiotu trzeciego (*Nabywcę*).”

W złożonym wniosku Wnioskodawca w zakresie pytania pierwszego wskazał własne stanowisko w sprawie stwierdzając, iż „(...) w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność co najmniej dwóch lokali, to podatek od nieruchomości od części budynków stanowiących współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawiać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 uopł – 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.”

Spółka ..... wyczerpująco i szczegółowo uzasadniła ww. stanowisko stwierdzając, iż „zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 1 Uopł 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 uopł – obowiązek podatku ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. (...). Tym samym, osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania podatku od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. W przypadku współwłasności, współwłaściciele zobowiązani są łącznie do uiszczania podatku i odpowiedzialni za zobowiązanie w podatku od nieruchomości od części wspólnych na zasadach odpowiedzialności solidarnej, niezależnie od posiadanego udziału we współwłasności. Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Wówczas nie stosuje się art. 3 ust. 4 Uopł, 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 Uopł. (...) Z treści art. 3 ust. 5 Uopł jasno wynika, iż właściciel wyodrębnionego lokalu (lokalu) celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnię użytkową lokalu (lokalu), którego jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak ustalony współczynnik właściciel lokalu (lokalu) powinien odnieść do powierzchni wspólnych i zadeklarować jako podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.”

Jednocześnie Wnioskodawca zaznaczył, iż przedmiotowe stanowisko jest zgodne z poglądami prezentowanymi przez orzecznictwo sądów, dla przykładu wskazując „(...) wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012r. (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, wyrażnie jednak wskazując in fine na zastrzeżenie ust. 5 ww. artykułu. Prawdopodobnie więc wywiódł Sąd wojewódzki, że nie może być mowy o zastosowaniu na gruncie przedmiotowego stanu faktycznego ustępów 4 i 5 art. 3 u.p.o.l., jak chce tego organ (...), gdyż 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 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 ostatni 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*.” Wnioskodawca wskazał również wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lutego 2009r., sygn. III SA/WA 2535/08, w którym Sąd „(...) jednoznacznie przedstawił metodę liczenia ułamka opisanego w art. 3 ust. 5 uopł. WSA wskazał, iż „z cytowanego przepisu wynika zatem 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”.

Spółka ..... przytoczyła również komentarz do art. 3 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prof. L. Etela, zgodnie z którym „(...) 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 (zaznaczenie Wnioskodawcy). 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 wyżej wymienione proporcje i na ich podstawie kwotę płaconego podatku”.

W zakresie pytania drugiego Wnioskodawca wyjaśnił, iż „(...) powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), przy czym w takim przypadku podatek od nieruchomości części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie”.

Spółka ..... uzasadniła swoje stanowisko w zakresie pytania drugiego stwierdzając, iż „(...) 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 wyodrębnionych lokali będzie należała tylko do jednego podmiotu. Jednak w przypadku, gdy w jednym z lokali zostanie przeniesiona ułamkowa część lokalu (część nieruchomości) na podmiot trzeci (Nabywcę) to lokal ten stanowić będzie odrębny przedmiot opodatkowania i podatek dla tej nieruchomości powinien być obliczony w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu (nieruchomości obowiązek podatkowy) ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (Wnioskodawcy i Nabywcy).”

We wniosku Spółka ..... złożyła oświadczenie, o którym mowa w art. 14b ww. ustawy - Ordynacja podatkowa, a także załączyła kopię pełnomocnictwa z dnia 28.05.2014r. udzielonego Panu ..... do występowania w imieniu Spółki i na jej rzecz w sprawie wydania indywidualnej interpretacji podatkowej oraz potwierdzenie wykonania przelewu za wydanie interpretacji w wysokości 80,00zł oraz udzielone pełnomocnictwo w kwocie 17,00zł.

Mając na względzie przedstawione zdarzenia przyszłe oraz zaprezentowane przez Wnioskodawcę własne stanowiska w sprawie, podstawową kwestią, w ocenie tutejszego Organu, było przeanalizowanie obowiązujących przepisów prawa w zakresie problematyki zawartej we wniosku.

Obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania w przypadku wyodrębnienia własności lokali w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od części budynków stanowiących współwłasność normuje ustawa z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (*t.j. Dz. U. z 2014r. poz. 849*).

Stosownie do treści art. 3 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3.

Dokonując wykładni ww. art. 3 ust. 1 pkt 1 cytowanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy stwierdzić, iż w przypadku lokali, stanowiących odrębny przedmiot własności, podatnikami są ich właściciele, gdyż ustanowienie odrębnej własności lokalu w trybie przewidzianym w ustawie z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (*t.j. Dz.U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903 z późn. zm.*) powoduje, że stają się one odrębną nieruchomością, również w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z art. 7 ust. 1 ww. ustawy o własności lokali, odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność. Jeżeli więc nastąpiło wyodrębnienie własności lokali, wówczas obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokali.

W art. 3 cytowanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawarte są zasady opodatkowania nieruchomości w przypadku, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Podstawowym w tym względzie jest przepis art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uzupełniony regulacją art. 3 ust. 5.

Art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi, że jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem ust. 5.

Z kolei ust. 5 ww. artykułu przewiduje, że jeżeli wyodrębniono własność lokalu, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży na właścicielach lokalu w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Analiza cytowanych powyżej przepisów w oparciu o orzecznictwo sądowe (*wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 marca 2013r. sygn. III SA/Po 617/12, wyrok WSA w Warszawie z dnia 08 października 2010r. sygn. III SA/Wa 1336/10 i powołane przez Wnioskodawcę: wyrok WSA w Warszawie z dnia 02 lutego 2019r. sygn. III SA/Wa 2535/08 oraz wyrok NSA z dnia 13 listopada 2012r. sygn. II FSK 647/11*) prowadzi do wniosku, że obowiązek podatkowy dla właścicieli wyodrębnionych lokali w zakresie dotyczącym współwłasności gruntu oraz części wspólnych budynku określa wyłącznie art. 3 ust. 5 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wynika to zarówno z zastrzeżenia zawartego w ust. 4, które oznacza, że przepis ten nie ma zastosowania w okolicznościach określonych w ust. 5, a także z brzmienia ust. 5 wskazującego, że jest to specyficzna regulacja (*lex specialis*) obowiązku podatkowego współwłaścicieli, będących właścicielami wyodrębnionych lokali, w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność. W związku z powyższym, w przypadku ustanowienia odrębnej własności lokali, obowiązek podatkowy od gruntu oraz części budynku stanowiącego współwłasność powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa lokali stanowiących odrębne nieruchomości pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku zgodnie z art. 3 ust. 5 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zaznaczyć w tym miejscu należy, że w komentarzu dotyczącym opodatkowania części wspólnych – obliczanie podstawy opodatkowania („*Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych*” – stan prawny na dzień 01.01.2012r. W.Morawskiego, Lex 2013) zauważono, iż „przepis art. 3 ust. 5 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zawiera błąd logiczny, gdyż mianownik ułamka, do którego przepis ten się odnosi, powinien zawierać tylko powierzchnię tych części budynku, które nie stanowią współwłasności. Aktualne brzmienie przepisu umożliwia łatwe zmniejszenie ciężaru podatkowego, poprzez wyodrębnienie własności lokali oraz pozostawienie odpowiednio dużej części wspólnej, aby znacznie zmniejszyć obciążenie podatkiem od nieruchomości działalności gospodarczej prowadzonej w budynkach (np. centrach handlowych)”. Organ podatkowy w takim wypadku nie jest jednakże pozbawiony możliwości rzetelnego ustalenia podstawy opodatkowania, co wynika wprost z art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (*t.j. Dz. U. z 2012r. poz. 749 z późn. zm.*).

Jednakże w świetle dotychczasowych, wiążących orzeczeń wydanych w sprawie obliczania podstawy opodatkowania części wspólnych, w przypadku wyodrębnionych lokali, tutejszy Organ podziela stanowisko Wnioskodawcy w zakresie interpretacji przepisu art. 3 ust. 5 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. metody obliczania udziału w częściach wspólnych gruntu i budynku stanowiącej stosunek powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Odnosząc się do drugiego pytania wskazanego we wniosku w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od

nieruchomości w przypadku, gdy własność jednego z wyodrębnionych lokali lub jej ułamkowa część zostanie przeniesiona na podmiot trzeci należy stwierdzić, iż w tej sytuacji wyodrębniony lokal, który stał się przedmiotem współwłasności i znajduje się we władaniu współwłaścicieli, zgodnie art. 3 ust. 4 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na każdym ze współwłaścicieli nieruchomości.

Jednocześnie wskazać należy, iż w przypadku wyodrębnionego lokalu, będącego we współwłasności, ustalanie podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości dla części wspólnych budynku i gruntu określa wyłącznie art. 3 ust. 5 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W związku z tym w ww. przypadku znajdą również zastosowanie analogiczne zasady opodatkowania części wspólnych budynków i gruntów jak przedstawiono powyżej.

Mając na uwadze powyższe, w świetle powołanych poglądów doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwa, tutejszy Organ uznaje, iż stanowiska przedstawione przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku dotyczącym sposobu interpretacji przepisów prawa podatkowego, w tym art. 3 ust. 5 ww. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie ustalenia podstawy opodatkowania części wspólnych budynków oraz gruntu dla lokali stanowiących odrębne nieruchomości *(będące własnością lub współwłasnością Wnioskodawcy)* są prawidłowe.

Niniejsza interpretacja została wydana w oparciu o zdarzenia przyszłe przedstawione przez Spółkę ..... z siedzibą w ..... przy ul. ...., a co za tym idzie przedmiotowe postępowanie interpretacyjne ograniczono wyłącznie do udzielenia pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w okolicznościach zdarzeń przyszłych podanych przez Stronę we wniosku. Związanie organu interpretacją dotyczy jedynie dokonanej wykładni przepisu podatkowego wyłącznie w kontekście zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Nie oznacza to, iż w przypadku dokonania w toku postępowania podatkowego innych ustaleń, Organ będzie musiał zająć stanowisko zbieżne z dokonaną wcześniej interpretacją.

Biorąc pod uwagę powyższe tutejszy Organ postanawia jak w sentencji.

## POUCZENIE

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Niniejsza interpretacja wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Od niniejszej interpretacji przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Katowice, po uprzednim wezwaniu na piśmie Prezydenta Miasta Katowice- w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu niniejszej interpretacji - do usunięcia naruszenia prawa (*art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2012r., poz. 270 j.t.*).

Skargę do WSA wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (*art. 53 § 2 ww. ustawy*).

### Do wiadomości:

- Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Katowicach,  
ul. Paderewskiego 32b, 40-282 Katowice  
- a/a