

[REDACTED]

Reprezentowana przez:

[REDACTED]

PO.310.2.2018.BO

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Suwałk, działając na podstawie art. 14j § 1 w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.), w związku z art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (w brzmieniu obowiązującym na dzień złożenia wniosku tj. na dzień 12.09.2014 r.: t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849), po rozpatrzeniu wniosku z dnia 10.09.2014 r. (data wpływu 12.09.2014 r.) złożonego przez pełnomocnika [REDACTED] o wydanie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczących podatku od nieruchomości w indywidualnej sprawie wnioskodawcy

uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy polegające na tym, że:

- 1) w przypadku, gdy na nieruchomości posadowiony jest jeden lub kilka budynków i w co najmniej w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynku nie zostaną żadne inne lokale, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących 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 budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji;
- 2) 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 części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na Wnioskodawcy oraz Nabywcy solidarnie.

## UZASADNIENIE

W dniu 12.09.2014 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek [REDAKTOWANE] reprezentowanej przez pełnomocnika [REDAKTOWANE] o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie wnioskodawcy, co do zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (t.j. Dz. U. Nr 95, poz. 613 ze zm. – dalej: upol) w zakresie zdarzenia przyszłego. W dniu 10.12.2014 r. Prezydent Miasta Suwałk wydał interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego znak FN.310.1.2014.06. W wyniku wniesienia skargi na powyższą interpretację, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku wyrokiem sygn. akt I SA/Bk 313/15 z dnia 26.05.2015 r. uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną. Od przedmiotowego wyroku pełnomocnik strony wniósł skargę kasacyjną, na skutek której Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem sygn. akt II FSK 2711//15 z dnia 14.11.2017 r. oddalił skargi kasacyjne. W dniu 14.03.2018 r. do organu podatkowego wpłynął odpis prawomocnego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku sygn. akt I SA/Bk 313/15 z dnia 26.05.2015 r. ze stwierdzeniem daty jego prawomocności i uzasadnieniem oraz aktami administracyjnymi dotyczącymi interpretacji indywidualnej znak FN.310.1.2014.06.

Zdarzenie przyszłe określone zostało we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przez Wnioskodawcę w następujący sposób:

Spółka jest użytkownikiem wieczystym kilku nieruchomości gruntowych zabudowanych położonych na obszarze gminy. Przedmiotowe nieruchomości składają się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w dwóch księgach wieczystych. Na każdej z nieruchomości posadowionych jest od jednego do kilku budynków. Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności (dwóch lub więcej) lokali w co najmniej jednym budynku posadowionym na każdej z tych nieruchomości, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (w brzmieniu obowiązującym na dzień złożenia wniosku tj. na dzień 12.09.2014 r.: t.j. Dz. U. Nr 80, poz. 903 ze zm. – dalej „u.w.l.”). Po wyodrębnieniu tych lokali, w budynku nie zostaną żadne inne lokale.

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

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

W kontekście tak przedstawionego zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zwrócił się z następującymi pytaniami.

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest jeden lub kilka budynków i w co najmniej w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynku nie zostaną żadne inne lokale, 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 przedstawił w sposób następujący własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego:

Ad. 1

Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest jeden lub kilka budynków i w co najmniej w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynku nie zostaną żadne inne lokale, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zostać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących 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 budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

Ad. 2

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

Uzasadniając pierwsze ze swoich stanowisk Wnioskodawca wskazał, iż zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 1 upol obowiązkowi podatkowemu w podatku od nieruchomości podlegają podatnicy będący właścicielami nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność dwóch lub więcej podatników, wówczas – na podstawie art. 3 ust. 4 upol – obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków – powierzchnia użytkowa. Tym samym osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. W przypadku współwłasności, współwłaściciele zobowiązani są łącznie do uiszczenia podatku i odpowiedzialni za zobowiązanie w podatku od nieruchomości od części wspólnych na zasadach odpowiedzialności solidarnej, niezależnie od posiadanego udziału we współwłasności.

Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Wówczas nie stosuje się art. 3 ust. 4 upol, w takiej sytuacji przepis ten wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 i stanowiącej *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 upol. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni budynku oraz gruntu stanowiących współwłasność (części wspólne), w sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali. Jednocześnie, przytoczona regulacja prawna, ustalając zasady opodatkowania nieruchomości

wspólnej, nie modyfikuje zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi ich powierzchnia użytkowa.

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

Sposób obliczania udziału w powierzchniach wspólnych nieruchomości zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 upol Wnioskodawca przedstawia poniższym wzorem:

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

Wnioskodawca wskazał, iż powyższa analiza art. 3 ust. 5 upol zgodna jest z poglądami prezentowanymi przez doktrynę i orzecznictwo sądów administracyjnych, które jest w odniesieniu do przedstawianej sytuacji jednolite. Dla przykładu Wnioskodawca wskazał na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012 r. (sygn. akt II FSK 647/11), w którym sąd podtrzymał dotychczas dominujące stanowisko i wskazał m.in., iż:

(...) art. 3 ust. 4 upol 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 upol, jak tego chce organ (...), gdyż ten drugi przepis stanowi lex specialis względem pierwszego z wymienionych. Przypomnieć należy, że zgodnie z § 23 ust. 3 Zasad Techniki Prawodawczej (w brzmieniu obowiązującym na dzień złożenia wniosku tj. na dzień 12.09.2014 r.: t.j. Dz. U. Nr 100 r. 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 upol, 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 upol. Oczywiście jest bowiem, że zwrot "z zastrzeżeniem ust. 5", którym operuje art. 3 ust. 4 upol, 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 upol, a w związku z tym z pominięciem dyrektywy interpretacyjnej lex specialis derogat legi generali."

Wnioskodawca powołał się również na prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2535/08, w którym Sąd jednoznacznie przedstawił metodę liczenia ułamka opisanego w art. 3 ust. 5 upol. WSA wskazał, iż: „Z cytowanego przepisu wynika zatem w sposób jednoznaczny, iż w mianowniku ułamka, według którego wylicza się w ramach art. 3 ust. 5 upol ciężący na właścicielach lokali obowiązek podatkowy uwzględnia się "powierzchnię użytkową całego budynku"”.

Następnie Wnioskodawca przedstawił kwestie prawne dotyczące ustanowienia odrębnej własności lokali na gruncie ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. Wskazał, iż zgodnie z art. 2 u.w.l., samodzielny lokalem jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych – może stanowić odrębną nieruchomość (odrębny przedmiot własności). Odrębną własność lokali można ustanowić na podstawie umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1 u.w.l.).

Zdaniem wnioskodawcy, art. 10 u.w.l. jednoznacznie potwierdza możliwość ustanawiania odrębnej własności dla poszczególnych lokali przez właściciela nieruchomości. Zgodnie z tym przepisem 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 własności (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 u.w.l.). Zgodnie z art. 3 ust. 2 u.w.l. nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

Podsumowując, Wnioskodawca wskazał, iż lokal stanowiący odrębną własność, to nieruchomość składająca się z własności samego lokalu (ewentualnie z pomieszczeniami przynależnymi) oraz ułamkowego udziału we własności gruntu i wspólnych części budynku lub budynków, czyli udziału w nieruchomości wspólnej.

Ponadto wskazał na art. 24 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, zgodnie z którym, dla każdej nieruchomości prowadzi się odrębną księgę wieczystą, co oznacza, że jedna księga wieczysta to jedna nieruchomość, bez względu na to, z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje. Zdaniem Wnioskodawcy oznacza to, iż w przypadku gdy na nieruchomości znajduje się kilka budynków, a w jednym z tych budynków zostanie wyodrębniona własność co najmniej dwóch lokali, to podstawa opodatkowania powinna zostać ustalona zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 upol.

Uzasadniając drugie ze swoich stanowisk Wnioskodawca uważa, że 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).

Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art. 6 ust. 9 upol podatnik ma obowiązek złożyć deklarację podatkową w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku, co w przypadku ustanowienia odrębnej własności lokalu ma miejsce w momencie wpisu do księgi wieczystej (art. 7 ust. 2 u.w.l.), który to wpis ma moc wsteczną od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu (zgodnie z art. 29 ustawy o księgach wieczystych i hipotece); w przypadku zbycia lokalu już wydzielonego będzie to data sprzedaży.

**W oparciu o przepisy prawa podatkowego w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., stanowiska Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionych zdarzeń przyszłych uznaje się za nieprawidłowe.**

**Ad. 1**

Na wstępie wskazać należy, że art. 3 upol określa stronę podmiotową w podatku od nieruchomości. Stosownie do treści art. 3 ust. 1 pkt 1-3 upol 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, posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów. Spółka wskazała we wniosku, że jest użytkownikiem wieczystym kilku nieruchomości gruntowych położonych na obszarze gminy, które to nieruchomości składają się z kilku działek ewidencyjnych. Spółka jest zatem użytkownikiem wieczystym gruntów, zaś właścicielem jedynie w odniesieniu do budynków, usytuowanych na tychże gruntach. Konsekwencją powyższego jest to, że zarówno ww. wskazane grunty, jak i budynki nie stanowią w takiej sytuacji części składowych gruntu – art. 48 k.c. nie będzie miał zastosowania. Tym samym na Spółce ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości na podstawie różnych podstaw prawnych, w odniesieniu do gruntów na podstawie art. 3 ust. 1 pkt upol, zaś względem budynków na podstawie art. 3 ust. 1 pkt 1 upol.

Dodatkowo zaznaczyć należy, że nieruchomości Spółki, będące w użytkowaniu wieczystym, składają się z kilku działek ewidencyjnych. Owszem, w rozumieniu art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, dalej k.c., (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1025) w takiej sytuacji należałoby przyjąć, że te wszystkie działki ewidencyjne tworzą jedną nieruchomość, z uwagi że stanowią odrębny przedmiot własności (użytkowania wieczystego), jednakże nie oznacza powyższe, że również na gruncie upol stanowiąc będą jeden przedmiot opodatkowania. Wbrew twierdzeniom Spółki, przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości nie jest nieruchomość w rozumieniu art. 46 § 1 k.c., dla której prowadzona jest jedna księga wieczysta (art. 24 ust. 1 ustawy o księgach wieczystych i hipotece), lecz rzeczy szczegółowo wymienione w art. 2 ust. 1 upol, a zatem grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Nie można utożsamiać, jak chce tego Spółka, pojęcia nieruchomości w rozumieniu k.c. z pojęciem gruntu w rozumieniu upol. Może się bowiem w konkretnej sytuacji okazać, że przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część nieruchomości gruntowej w rozumieniu k.c., stanowiąca grunt w rozumieniu upol (np. w sytuacji różnej klasyfikacji geodezyjnej poszczególnych działek ewidencyjnych, położenia działek ewidencyjnych w różnych częściach gminy).

Zgodnie z treścią przepisu art. 3 ust. 4 upol, w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r., 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. Zgodnie zaś z art. 3 ust. 5 upol, 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.

Wykładnia systemowa wewnętrzna art. 3 upol prowadzi do wniosku, że przepisy ust. 4 i 5 modyfikują zasadę ogólną wynikającą z ust. 1 tego artykułu. Podatnikami podatku od nieruchomości są, co do zasady, podmioty wymienione w art. 3 ust. 1 i 3 upol, a zatem właściciele, ewentualnie posiadacze poszczególnych przedmiotów opodatkowania. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność, zastosowanie znajduje art. 3 ust. 4 upol. Jeżeli jednak współwłasność gruntu lub części budynku wiąże się z wyodrębnieniem własności lokali (zastrzeżenie z ust. 4), wówczas zastosowanie znajduje art. 3 ust. 5 upol.

Wobec braku odmiennych uregulowań w upol, takie kategorie prawne jak: własność, użytkowanie wieczyste, posiadanie samoistne lub zależne, obrót tymi prawami, czy też zdolność do dokonywania czynności prawnych w tym zakresie - należy oceniać wg. norm prawa cywilnego (zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 13 marca 2017 r. sygn. II FPS 5/16). Pojęcie "współwłasność" również powinno być odczytywane zgodnie z regułami prawa cywilnego.

Definicja współwłasności zawarta jest w art. 195 k.c. Z przepisu tego wynika, że współwłasność to sytuacja, w której własność tej samej rzeczy przysługuje niepodzielnie kilku osobom. W doktrynie prawa cywilnego zgodnie przyjmuje się, że prawnorzeczowy stosunek współwłasności ma trzy podstawowe cechy: jedność przedmiotu, wielość podmiotów i niepodzielność wspólnego prawa. Z istoty współwłasności wynika zatem, że bez wielości właścicieli (co najmniej dwóch) współwłasność nie istnieje. Chodzi tu o co najmniej dwa lub więcej podmioty, które pomimo łączącego je stosunku współwłasności są odrębnymi podmiotami prawa. (zob. komentarze do art. 195 k.c.: J. Gudowski [red.], Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II. Własność i inne prawa rzeczowe, Warszawa 2016; T.A. Filipiak [w:] A. Kidyba [red.], Kodeks cywilny. Komentarz. Tom II. Własność i inne prawa rzeczowe, wyd. II, Warszawa 2012 – sip.lex). Z tego wynika, że nie możliwa jest współwłasność, gdy własność rzeczy lub prawa należy tylko do jednego podmiotu.

Bez znaczenia w tym zakresie jest okoliczność, że właściciel nieruchomości może ustanawiać odrębną własność lokali dla siebie, na mocy jednostronnej czynności prawnej (art. 10 u.w.l.). Dokonanie takiej czynności przez właściciela budynku samo w sobie nie spowoduje powstania współwłasności pozostałych części budynku, czy też gruntu. W literaturze wskazuje się, że: "Gdy wszystkie lokale wyodrębnione i nie wyodrębnione należą do tej samej osoby, ich własność jest związana z własnością całej nieruchomości wspólnej do czasu przejścia własności przynajmniej jednego lokalu na osobę trzecią. Do tego momentu określone udziały w nieruchomości wspólnej, związane z odrębną własnością poszczególnych lokali mają charakter potencjalny, nie zaś rzeczywisty. (...) Złożona nieruchomość lokalowa (obejmująca nie wyodrębnione lokale) będzie przedmiotem współwłasności wtedy, gdy nieruchomość wyjściowa była przedmiotem współwłasności i współwłaściciele zbyli przynajmniej jeden lokal na rzecz osoby trzeciej." (M. Nazar, Odrębna własność lokali [Wybrane zagadnienia], Państwo i Prawo 1995 r., z. 10-11, s. 24-41). Należy zaznaczyć, że udział w nieruchomości wspólnej jest pojęciem odrębnym od pojęcia udziału we współwłasności, czego dowodzi nowelizacja ustawy o własności lokali z 1997 r., kiedy w art. 3 pojęcie "współwłasności w części ułamkowych" zastąpiono "udziałem w nieruchomości wspólnej" (zmiana wynikająca z art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 22 sierpnia 1997 r. o zmianie ustawy o własności lokali, Dz. U. Nr 106, poz. 682). Ustawodawca zrezygnował z pojęcia "współwłasność części wspólnej", bowiem w przypadku gdy występuje tylko jeden właściciel wszystkich lokali nie dochodzi do powstania współwłasności. W sytuacji wyodrębnienia lokalu w drodze jednostronnej czynności prawnej przez właściciela budynku dla siebie powstaje udział w nieruchomości wspólnej, ale nie powstaje współwłasność.

Dlatego, aby można było zastosować art. 3 ust. 5 upol, nieruchomości lub obiekt budowlany musi stanowić współwłasność w rozumieniu art. 195 k.c., a więc musi przysługiwać niepodzielnie kilku osobom. Brak spełnienia tego podstawowego warunku wyklucza zastosowanie art. 3 ust. 5 upol, bez względu na fakt wyodrębnienia w budynku lokalu (lokali) w oparciu o przepisy ustawy o własności lokali (zob. G. Dudar, Współwłasność części wspólnej nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 5 upol – glosa aprobująca do wyroku NSA z dnia 23 lutego 2017 r., II FSK 3084/16, opubl. Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych z 2017 r., nr 6, s. 35). Przepis art. 3 ust. 5 upol nie może mieć zastosowania, jeżeli w konkretnym przypadku nie powstała współwłasność części wspólnej nieruchomości, w rozumieniu art. 195 k.c., a zatem jeżeli prawo własności nie przysługiwało łącznie co najmniej dwóm podmiotom.

Art. 3 ust. 5 upol stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 3 ust. 4 upol (zob. m.in. wyrok NSA z dnia 13 listopada 2012 r., sygn. II FSK 647/11, CBOSA). Należy jednakże zwrócić uwagę, że obie te regulacje dotyczą sytuacji, w której istnieje współwłasność, przy czym jeżeli współwłasność wiąże się z wyodrębnieniem własności lokali, to ma do niej zastosowanie art. 3 ust. 5, a nie art. 3 ust. 4 upol. Przepis art. 3 ust. 5 upol określa, w jaki sposób obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach wyodrębnionych lokali i to tylko w zakresie tej części nieruchomości, która jest przedmiotem współwłasności właścicieli poszczególnych lokali, czyli gruntu i części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Artykuł 3 ust. 5 upol jest więc *lex specialis* względem art. 3 ust. 4 upol, ale jedynie w zakresie solidarnego obowiązku podatkowego, nie zaś tego, że taka nieruchomości lub obiekt budowlany stanowi odrębny przedmiot opodatkowania będący we współwłasności lub współposiadaniu.

Tym samym, w sytuacji gdy budynek, w którym ustanowiono odrębną własność lokali, w całości pozostaje we własności tej samej osoby, nie może być mowy o zastosowaniu czy to art. 3 ust. 5, czy też art. 3 ust. 4 upol. W takiej sytuacji budynek ten powinien być opodatkowany, podobnie zresztą jak grunt, na którym został posadowiony, według zasad określonych w art. 3 ust. 1 upol.

Za takim rozumieniem art. 3 ust. 5 upol przemawia również wykładnia celowościowa i historyczna. Analizowany przepis wprowadzony został do upol na podstawie noweli z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, jako wyjątek od solidarnego obowiązku podatkowego współwłaścicieli lub współposiadaczy przedmiotów opodatkowania. W piśmiennictwie wskazuje się, że jest on adresowany przede wszystkim do wspólnot mieszkaniowych, które zostały utworzone na mocy ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali. Wspólnoty te tworzy ogół właścicieli, których lokale wchodzi w skład określonej nieruchomości. Właściciel nieruchomości lokalowej jest więc zobowiązany płacić podatek od lokalu i podatek od "części ułamkowej" nieruchomości wspólnej (zob. L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008, s. 171). Przepis art. 3 ust. 5 upol nie powinien być zatem stosowany, gdy występuje tylko jeden właściciel lokalu lub lokali i nie dochodzi do powstania współwłasności części wspólnych budynku i gruntu.

Dodatkowo należy zaznaczyć, że ustawodawca w 2016 i 2017 r. zmodyfikował treść art. 3 ust. 5 upol, a także wprowadził dodatkowe wyłączenia w stosowaniu art. 3 ust. 4 upol (zmiany wynikające z ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1045) oraz ustawy z dnia 25 maja 2017 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1282)). Zmiany te wskazują, że wszystkie wyjątki od zasady wynikającej z art. 3 ust. 4 upol dotyczą obowiązku



podatkowego, w szczególności istnienia solidarnej odpowiedzialności poszczególnych współwłaścicieli czy współposiadaczy przedmiotów opodatkowania.

Mając powyższe na uwadze, ustanowienie przez właściciela nieruchomości odrębnych własności lokali dla siebie, na podstawie art. 10 ustawy o własności lokali, bez przeniesienia prawa własności lokalu na rzecz podmiotu trzeciego, nie oznacza powstania współwłasności w rozumieniu art. 3 ust. 4 i 5 upol.

Podsumowując, do powstania współwłasności części wspólnej nieruchomości w rozumieniu art. 3 ust. 5 upol dochodzi dopiero wtedy, gdy lokale z własnością których wiąże się udział w nieruchomości wspólnej znajdują się we własności co najmniej dwóch podmiotów. W przypadku, gdy wszystkie lokale znajdują się we własności tego samego podmiotu, nie dochodzi do powstania współwłasności części wspólnej nieruchomości, a w konsekwencji nie będzie miał zastosowania art. 3 ust. 5 upol. Skoro upol nie definiuje zwrotów "wyodrębniona własność lokali" oraz "współwłasność" gruntu i części budynku, należy sięgnąć do wykładni systemowej zewnętrznej, a zatem do regulacji zawartych w ustawie o własności lokali i kodeksu cywilnego. Dlatego też pojęcia "współwłasności" z art. 3 ust. 5 upol nie można interpretować odmiennie niż czyni to art. 195 k.c. i ustawa o własności lokali.

Powyższe znajduje potwierdzenie w aktualnym orzecznictwie NSA (tak wyrok NSA z dnia 14.12.2017 r. sygn. akt II FSK 2212/15 oraz wyrok NSA z dnia 23 lutego 2017 r. sygn. akt II FSK 3084/16).

## **Ad. 2**

Odnosząc się do stanowiska Spółki dotyczącego pytania nr 2, należy stwierdzić, że jest ono również nieprawidłowe. Zaistnienie okoliczności, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę) będzie rzutowała na sposób opodatkowania właśnie tegoż budynku oraz gruntu, na którym jest posadowiony. Taki grunt, w świetle obowiązujących do dnia 31 grudnia 2015 r. przepisów upol nie może być jednak utożsamiany z całą nieruchomością w rozumieniu k.c., czy też ustawy o księgach wieczystych i hipotece, lecz z działką ewidencyjną, która to działka może stanowić przedmiot podatku od nieruchomości. 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 się do powierzchni wspólnych części budynku i gruntu, o czym mowa w art. 3 ust. 5 upol.

W konsekwencji, jeżeli działka ewidencyjna (grunt) jest zabudowana jednym budynkiem, w którym własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), wówczas proporcja, o której mowa w art. 3 ust. 5 upol, będzie miała zastosowanie do tejże działki oraz części budynku stanowiącego współwłasność. Działka taka z budynkiem stanowi odrębny przedmiot opodatkowania. Wskazać należy, że identyczne zasady będą miały zastosowanie w sytuacji, gdy działka ewidencyjna jest zabudowana więcej niż jednym budynkiem, ale jedynie w jednym z budynków własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę), gdyż stosownie do art. 3 ust. 1 i 5 ustawy o własności lokali w takiej sytuacji właściciel wyodrębnionego lokalu (lokali) jest jednocześnie współwłaścicielem nieruchomości wspólnej (w niniejszej sprawie – współużytkownikiem wieczystym gruntu i współwłaścicielem pozostałych budynków). Do pozostałych niezabudowanych działek ewidencyjnych, jak też działek zabudowanych wraz ze znajdującymi się na nich budynkami proporcja z art. 3 ust. 5 upol nie może być stosowana.

Wskazać ponadto należy, iż w przypadku przeniesienia udziału w jednym z wyodrębnionych lokali na podmiot trzeci (Nabywcę), podatek od części wspólnych oraz lokali stanowiących współwłasność ciąży na wnioskodawcy oraz nabywcy solidarnie.

Niniejsza interpretacja udzielona jest przez organ podatkowy w oparciu o przepisy prawa podatkowego w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. i dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę.

Nadmienić należy, iż przedstawione przez Wnioskodawcę w pytaniu nr 2 zdarzenie przyszłe nie wydarzy się, biorąc pod uwagę, iż interpretowana treść przepisu art. 3 ust. 5 upol obowiązywała w tym brzmieniu do 31.12.2015 r., a także z uwagi na fakt, iż Spółka nie dokonała przeniesienia własności jednego z wyodrębnionych lokali ani też nie przeniosła udziału w jednym z wyodrębnionych lokali na podmiot trzeci. Ponadto Spółka dokonała rozbiórki budynku, w którym zostały wyodrębnione lokale, zgodnie z pismem z dnia

[REDAKTOWANE] zawiadamiającym o zakończeniu rozbiórki przedmiotowego budynku.

### **Pouczenie:**

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia. Zgodnie z art. 57a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 ze zm.) skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi.

Otrzymują:

1. Pełnomocnik

[REDAKTOWANE]  
Reprezentująca:

2. A/a