

BWP.310.1.2015.JS

INTERPRETACJA PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Wałbrzycha działając na podstawie art. 14j § 1 i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2015r., poz. 613)

POSTANAWIA

- uznać za nieprawidłowe stanowisko wskazane przez Wnioskodawcę [REDAKTOWANE]
[REDAKTOWANE]
[REDAKTOWANE]
[REDAKTOWANE] we wniosku z dnia 07.05.2015 roku (data wpływu do tut. Urzędu 11.05.2015r.);
- stwierdzić, iż w przypadku, gdy właściciel nieruchomości w drodze jednostronnej czynności prawnej wyodrębni w budynku własność dwóch lokali, a następnie dokona zbycia jednego z nich na rzecz innego podmiotu, to ciążyć będzie na nim obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości:
 1. od własnego wyodrębnionego lokalu w całości, a także od gruntu oraz od części budynku stanowiących część wspólną w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu własnego do powierzchni użytkowej całego budynku,
 2. od własności pozostałych samodzielnych i niesamodzielnych lokali niewyodrębnionych, a także od gruntu oraz od części budynku stanowiących część wspólną w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokali (samodzielnych i niesamodzielnych niewyodrębnionych) do powierzchni użytkowej całego budynku.

A zatem obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od

części budynku stanowiących część wspólną ciążył będzie zarówno na *właścicielach jak i współwłaścicielach lokali wyodrębnionych*, w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku, jak również na *dotychczasowym właścicielu „pozostałych samodzielnych i niesamodzielnych lokali niewyodrębnionych”* - w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokali (samodzielnych i niesamodzielnych niewyodrębnionych) do powierzchni użytkowej całego budynku.

UZASADNIENIE

W dniu 11.05.2015 roku do Prezydenta Miasta Wałbrzycha wpłynął wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie obliczenia podatku od nieruchomości w sytuacji wyodrębnienia dwóch lokali w budynku będącym własnością Wnioskodawcy.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan przyszły:

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością planuje wyodrębnienie 2 lokali w budynku stanowiącym jej własność. Odrębna własność lokali będzie ustanowiona w drodze jednostronnej czynności prawnej Wnioskodawcy, gdyż obecnie jest on jedynym właścicielem przedmiotowej nieruchomości. Będzie ona dokonana w formie aktu notarialnego i potwierdzona wpisem do księgi wieczystej. Wydzielone lokale będą posiadały ściany trwale wydzielające ten lokal. Nie będą to ani przepierzenia drewniane, ani szklane. Dojście do tych lokali będzie odbywać się po częściach w użytkowaniu wspólnym wszystkich współwłaścicieli.

Następnie Wnioskodawca planuje przeniesienie własności jednego z lokali na rzecz innego podmiotu.

W związku z powyższym, we wniosku Strona zawarła następujące pytanie:

Czy Wnioskodawca powinien obliczać podatek od:

- własnego odrębnego lokalu w całości oraz
- od gruntu oraz części wspólnej budynków – w proporcji odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu Wnioskodawcy do powierzchni użytkowej całego budynku?

Przedstawiając własne stanowisko Wnioskodawca wyjaśnił, że 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.

Tak więc każdy ze współwłaścicieli zapłaci podatek z tytułu własnej nieruchomości oraz od części wspólnej w wysokości stanowiącej udział lokalu, którego jest właścicielem lub współwłaścicielem

w wielkości całego budynku.

Uzasadniając swoje stanowisko Wnioskodawca wyjaśnił, że zgodnie z przepisem art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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. Zatem nieruchomość, która stanowi współwłasność jest odrębnym przedmiotem opodatkowania, a obowiązek podatkowy obciąża solidarnie wszystkich współwłaścicieli. Istota zaś solidarnego obowiązku podatkowego sprowadza się do tego, że wszyscy współwłaściciele są zobowiązani do płacenia podatku od nieruchomości wspólnej, ale zapłacenie tego podatku przez jednego lub kilku z nich powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w stosunku do wszystkich.

Jednakże zasady solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie w podatku od nieruchomości unormowane w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. nie dotyczą sytuacji, o której mowa w art. 3 ust. 5 tej ustawy. Świadczy o tym zarówno użycie przez ustawodawcę w końcowym fragmencie przepisu art. 3 ust. 4 sformułowania „z zastrzeżeniem ust. 5”, jak i sama treść art. 3 ust. 5. Zgodnie z tym przepisem, 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.

Analizując treść w/w przepisów Wnioskodawca doszedł do wniosku, że w konsekwencji wyodrębnienia prawnego lokali w ramach jednego budynku, tj. utworzeniu nieruchomości lokalowych, dla których urządzone zostały odrębne księgi wieczyste, do ustalenia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości nie będzie miał zastosowania przepis art. 3 ust. 4 ustawy podatkowej, a co za tym idzie nie występuje w tym przypadku solidarna odpowiedzialność podatkowa współwłaścicieli całej nieruchomości. W takiej sytuacji właściciel lokalu mieszkalnego, stanowiącego odrębną nieruchomość jest opodatkowany samodzielnie od tego lokalu (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) oraz stosownie do art. 3 ust. 5 – obowiązany jest płacić podatek od „części ułamkowej” gruntu oraz części budynku stanowiącej współwłasność. Wielkość „części ułamkowej” wynika ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Na poparcie swojego stanowiska Wnioskodawca przywołał definicję samodzielnego lokalu z art. 2 ustawy o własności lokali z dnia 24 czerwca 1994 roku:

Art. 2. 1. Samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, zwane dalej „lokalami”, mogą stanowić odrębne nieruchomości.

2. Samodzielnym lokalem mieszkalnym, w rozumieniu ustawy, 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. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne.

Wyodrębniony samodzielny lokal w rozumieniu ustawy o własności lokali, jest odrębną nieruchomością, która stanowi odrębny od innych części budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Należy mieć bowiem na względzie, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wymienione w tym przepisie nieruchomości, w tym budynki oraz części budynków.

Ustawa o własności lokali mówi, że w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielem lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali. Nie można żądać zniesienia współwłasności nieruchomości wspólnej, dopóki trwa odrębna własność lokali. Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

Tak więc według Wnioskodawcy każdy ze współwłaścicieli zapłaci podatek z tytułu własnej nieruchomości (wyodrębnionego lokalu). Ponadto każdy ze współwłaścicieli jest zobowiązany do zapłacenia podatku od części wspólnej w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu własnego do powierzchni użytkowej całego budynku.

W myśl art. 14j § 1 Ordynacji podatkowej stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa.

Zgodnie z art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny.

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest kwestia opodatkowania podatkiem od nieruchomości podmiotu, który w należącym do niego budynku wyodrębni dwa samodzielne lokale, po czym dokona zbycia jednego z nich na rzecz osoby trzeciej (zdarzenie przyszłe). Przedstawione zapytanie w sposób wyraźny dotyczy tego, jak będzie kształtować się obowiązek podatkowy samego Wnioskodawcy po dokonaniu opisanych transakcji.

Na wstępie należy wskazać, że zgodnie z art. 2 ust.1 pkt 1, 2, 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2014r., poz. 849 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty i budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ten sposób ustawodawca uregulował więc zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości.

Z kolei zakres podmiotowy niniejszej daniny szczegółowo określono w art. 3 powyższej ustawy, który oprócz wskazania ogólnego katalogu podmiotów posiadających status podatnika (osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, spełniające odpowiednie wymogi władania, posiadania, użytkowania) zawiera również odniesienie do przypadków szczególnych. Takim szczególnym przypadkiem jest współwłasność, uregulowana w art. 3 ust. 4.

Ustawodawca określił mianowicie, 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. Ten z kolei ustęp stanowi, iż 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 powyższego wynika, iż prawodawca podatkowy rozgraniczył istnienie dwóch przypadków współwłasności: pierwszy dotyczy każdego rodzaju współwłasności i oparty jest na solidarnym opodatkowaniu (art. 3 ust. 4), drugi natomiast odnosi się wyłącznie do przypadku istnienia współwłasności z jednoczesnym wyodrębnieniem własności lokali i wprowadza regułę odrębnego, proporcjonalnego opodatkowania (art. 3 ust. 5). Z brzmienia przytoczonych wyżej przepisów jednoznacznie wynika przy tym, że art. 3 ust. 5 stanowi *lex specialis* w stosunku do art. 3 ust. 4, o czym świadczy zawarte w ust. 4 sformułowanie „z zastrzeżeniem ust. 5”. A zatem w sytuacji, gdy współwłasność powstała w wyniku wyodrębnienia lokali, do opodatkowania gruntu oraz części wspólnych budynku, będących we współwłasności, stosuje się tylko i wyłącznie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Warto w tym miejscu odnieść się do przepisów ustawy mającej fundamentalne znaczenie dla kwestii lokalowych, czyli ustawy z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali (t.j. Dz.U. z 2000r., nr 80, poz. 903). Art. 2 ust. 1 niniejszej ustawy stanowi, iż samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Z kolei art. 2 ust. 2 precyzuje, iż samodzielnym lokalem mieszkalnym, w rozumieniu ustawy, 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. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne. W następnej kolejności zasadnym jest wskazać, że 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 (art. 3 ust. 1). Prawo własności ułamkowej nieruchomości wspólnej jest więc zawsze związane z własnością wyodrębnionego lokalu, a obie te części (całość lokalu i ułamek nieruchomości wspólnej) są nierozzerwalnie związane i nie mogą być rozdzielone – nie można nabyć własności lokalu bez udziału w nieruchomości wspólnej, nie można też takiego udziału zbyć bez zbycia własności lokalu.

Jak natomiast zdefiniować samą nieruchomość wspólną? W myśl art. 3 ust. 2 w/w ustawy, nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Istota tak określonej konstrukcji „nieruchomości wspólnej” dotyczy faktu, iż grunt, na którym posadowiony jest budynek, jak i niektóre elementy tego budynku (np. strychy, kotłownie, korytarze, suszarnie) nie mogą stać się wyłączną własnością właścicieli poszczególnych lokali, gdyż służą do użytku

ogółu właścicieli poszczególnych lokali.

Przechodząc do meritum stwierdzić należy, że w stanie faktycznym niniejszej sprawy Spółka będąca właścicielem całego budynku planuje wyodrębnić w nim dwa lokale, a następnie jeden z nich zbyć na rzecz osoby trzeciej, drugi zaś zachować we własności.

Aby w precyzyjny sposób zobrazować tę przyszłą sytuację, warto zauważyć, że przy ustanawianiu odrębnej własności pierwszego lokalu dotychczasowa nieruchomości ulega podziałowi na trzy części (które to stanowisko prezentowane jest również w literaturze, np. „Własność lokali. Komentarz” R. Strzelczyk, A. Turlej, Wydawnictwo C.H.Beck 2013):

1. **wyodrębniony lokal wraz z pomieszczeniami do niego przynależnymi** – stanowiący przedmiot odrębnej własności jego właściciela (którym może być zarówno dotychczasowy właściciel, jeśli nie doszło do zbycia, jak i nowy właściciel-osoba trzecia, nabywca); prawo do tego lokalu z pomieszczeniami przynależnymi ma wyłącznie jego właściciel; opodatkowanie podatkiem od nieruchomości następuje na mocy art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
2. **lokale niewyodrębnione wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi** – stanowiące nadal przedmiot własności dotychczasowego właściciela; prawo do tych lokali z pomieszczeniami przynależnymi ma wyłącznie ich właściciel; opodatkowanie podatkiem od nieruchomości następuje na mocy art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych,
3. **nieruchomość wspólna** – obejmująca grunt oraz te części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali; prawo do tej nieruchomości wspólnej ma zarówno właściciel lokalu wyodrębnionego (podmiot wskazany w punkcie 1), jak i właściciel lokali niewyodrębnionych, (podmiot wskazany w punkcie 2), przy czym powyższe podmioty posiadają w nieruchomości wspólnej określony udział; innymi słowy – elementy wspólne stanowią współwłasność współwłaścicieli poszczególnych lokali oraz dotychczasowego właściciela budynku, a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości następuje na mocy art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Gwoli ścisłości należy wskazać, że właściciel lokali niewyodrębnionych (podmiot określony w punkcie 2) może z przedmiotu swojej własności (punkt 2) sukcesywnie wyodrębniać kolejne samodzielne lokale, przez co zmniejszeniu ulegnie przedmiot jego własności (punkt 2) i w takiej samej wielkości zostanie on przedmiotem „nowej”, odrębnej własności (zwiększenie ilości podmiotów należących do kategorii punktu 1), zaś w przedmiocie współwłasności (punkt 3) pojawi się ułamkowy udział kolejnego podmiotu.

Reasumując powyższe stwierdzić należy, że **lokal stanowiący odrębną własność to nieruchomości składająca się z własności lokalu wraz z pomieszczeniami przynależnymi (punkt 1) oraz ułamkowego udziału we własności gruntu i wspólnych częściach budynku (punkt 3)**. I to właśnie do ustalenia wartości tego ułamkowego udziału dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości zastosowanie znajdzie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Właściciel lokalu powinien wyliczyć ten ułamek, odnosząc powierzchnię użytkową lokalu, którego jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku, w którym dokonano wyodrębnienia lokali. Następnie tak ustalonym ułamkiem właściciel lokalu

winien wyliczyć swój udział w powierzchni, która będzie wydzielona jako *części wspólne budynku*, przeznaczone do wspólnego używania zarówno przez właściciela (lub współwłaścicieli) lokali wyodrębnionych, jak i właściciela tzw. „lokali niesamodzielnych”. Takim samym ułamkiem wyliczyć należy również udział w *gruncie*, na którym posadowiony jest budynek.

W świetle powyższego godny podkreślenia jest zatem fakt, że metoda przewidziana w **art. 3 ust. 5** ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma ściśle wyznaczony zakres oddziaływania, służy bowiem wyłącznie do **wymiaru podatku od części wspólnej nieruchomości**. Przepis ten nie zmienia ani określonego w art. 2 w/w ustawy przedmiotu opodatkowania, ani określonych w ust 1 podmiotów opodatkowania, a jedynie określa, w jaki sposób obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach 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 (takie rozumienie części wspólnej pokrywa się z brzmieniem przywołanego wyżej art. 3 ust. 2 ustawy o własności lokali).

Innymi słowy, przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. określa zasady opodatkowania dwóch przedmiotów opodatkowania, tj. gruntu, na którym posadowiono budynek, w którym wyodrębniono własność lokali, oraz części wspólnych budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Oba te przedmioty w związku z wyodrębnieniem własności lokali stanowią współwłasność.

Zatem w sytuacji, gdy współwłasność powstała w wyniku wyodrębnienia lokali, do opodatkowania gruntu oraz części wspólnych budynku, będących we współwłasności, stosuje się wyłącznie art. 3 ust. 5. Przepis ten w żadnym razie nie określa jednak zasad opodatkowania lokali wyodrębnionych (punkt 1 zaprezentowanego przykładu), ani też opodatkowania tej części budynku, która pozostaje poza wyodrębnionymi lokalami oraz częścią wspólną (punkt 2). W pierwszym przypadku opodatkowani są właściciele lokali, w drugim zaś – właściciel powierzchni „pozostalej” (wyliczonej przez odjęcie od powierzchni całkowitej dwóch rodzajów powierzchni: tego, co związane jest z własnością lokali, a także tego, co stanowi część wspólną). W obu przypadkach opodatkowani są właściciele w myśl art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przenosząc powyższe konstatacje na grunt rozpatrywanej sprawy stwierdzić należy, iż **Wnioskodawca nieprawidłowo przyjął, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości będzie ciążył jedynie na „właścicielach lub współwłaścicielach lokali wyodrębnionych” (w powyżej zaprezentowanym przykładzie podmioty z punktu 1, posiadające udział w nieruchomości wspólnej określonej w punkcie 3), pomijając zupełnie obowiązek podatkowy dotychczasowego właściciela (czyli w istocie samego siebie), z którego jako właściciel nie został zwolniony (punkt 2, z jednoczesnym udziałem w nieruchomości wspólnej określonej w punkcie 3).**

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że ustawodawca w art. 3 ust. 5 w/w u.o.p.l., określając obowiązek podatkowy od części wspólnych w budynku z wyodrębnionymi lokalami, nie posługuje się zwrotem „właściciele lokali wyodrębnionych”, lecz używa pojęcia „właściciele lokali”. Nie sposób zatem na gruncie przedmiotowego przepisu dokonywać zawężenia właścicieli tylko do właścicieli lokali

samodzielnych wyodrębnionych (przy czym może się zdarzyć, że pojęcia te będą tożsame, jednak zazwyczaj wyodrębnianie lokali następuje sukcesywnie, tak jak ma mieć to miejsce w przedmiotowej sprawie). Obok więc właściciele lokali wyodrębnionych istnieje również właściciel pozostałej, niewyodrębnionej części, od której powinien opłacać podatek jako właściciel.

Należy bowiem mieć na uwadze zasygnalizowaną wyżej okoliczność, iż **niewyodrębnione samodzielne lokale jak i „lokale niesamodzielne”** (tj. takie, którym na etapie wyodrębniania pierwszego lokalu przypisano udziały w nieruchomości wspólnej, a jednocześnie nie spełniają samodzielności) **stanowią własność dotychczasowego właściciela i nie wchodzi w skład nieruchomości wspólnej**. Nie sposób bowiem przyjąć, że w przypadku ustanowienia własności lokali automatycznie cała powierzchnia budynku poza powierzchniami lokali wyodrębnionych staje się częścią wspólną – do niej przynależć może tylko to, co służy wspólnemu użytkowi wszystkich właścicieli lokali. Jeśli zatem pozostały niewyodrębnione jako oddzielne własności lokalowe, powierzchnie użytkowe, nie służące wszystkim współwłaścicielom dla prawidłowego korzystania z ich odrębnych lokali, to **powierzchnie te nie stanowią przedmiotu współwłasności, lecz pozostały własnością dotychczasowego właściciela**, który jeśli są ku temu podstawy, dalej może działać w kierunku wyodrębniania własności dalszych lokali. **Te niewyodrębnione lokale traktowane są jako jedna nieruchomość lokalowa, której własność związana jest z przysługującym dotychczasowemu właścicielowi nieruchomości udziałem w nieruchomości wspólnej. Lokale te nie mogą zostać objęte współwłasnością, gdyż służą wyłącznie do użytku dotychczasowego właściciela i tylko on może nimi rozporządzać.**

Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na art. 4 ust. 1 ustawy o własności lokali, w myśl którego dotychczasowemu właścicielowi nieruchomości przysługują co do niewyodrębnionych lokali oraz co do nieruchomości wspólnej takie same uprawnienia, jakie przysługują właścicielom lokali wyodrębnionych; odnosi się to także do jego obowiązków. Ustawodawca wyróżnił więc uprawnienie dotychczasowego właściciela co do niewyodrębnionych lokali (których jest wyłącznym właścicielem) oraz co do nieruchomości wspólnej (której jest współwłaścicielem). Współgra to wyraźnie z konstrukcją podatku od nieruchomości, który należy do podatków majątkowych, gdyż przedmiotem opodatkowania jest posiadany majątek. Podatnikiem jest więc osoba, która jakimś majątkiem włada, z reguły (od której są wyjątki) jest to właściciel. Nie budzi wątpliwości, że lokalami niewyodrębnionymi w istocie włada dotychczasowy właściciel budynku.

Konkludując należy podkreślić, że lokal samodzielny w rozumieniu art. 2 ust. 2 ustawy o własności lokali, zarówno wyodrębniony jak i niewyodrębniony, nie wchodzi w skład nieruchomości wspólnej, czyli nie jest objęty współwłasnością właścicieli lokali wyodrębnionych i dotychczasowego właściciela.

Reasumując powyższe rozważenia stwierdzić należy, iż każdy z właścicieli oraz współwłaściciele lokalu zobowiązani będą do naliczenia i odprowadzenia podatku od nieruchomości stanowiącej ich własność oraz od części wspólnej. Podatek od gruntu i od części wspólnej budynku należy ustalić w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej

„lokalu własnego” do powierzchni użytkowej całego budynku.

Wobec powyższego, biorąc pod uwagę pytanie postawione przez Wnioskodawcę (tj. czy powinien on obliczać podatek od własnego odrębnego lokalu w całości oraz od gruntu oraz części wspólnej budynków – w proporcji odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu Wnioskodawcy do powierzchni użytkowej całego budynku), jak również zaprezentowane przez niego stanowisko (tj. że każdy ze współwłaścicieli zapłaci podatek z tytułu własnej nieruchomości oraz od części wspólnej w wysokości stanowiącej udział lokalu, którego jest właścicielem lub współwłaścicielem w wielkości całego budynku), tutejszy organ podatkowy stwierdza, iż stanowisko Strony w przedstawionym zdarzeniu przyszłym jest nieprawidłowe z uwagi na pominięcie obowiązku podatkowego dotychczasowego właściciela (a więc samego Wnioskodawcy) w stosunku do nieruchomości, które nie wchodzą w skład ani wyodrębnionych lokali, ani nieruchomości wspólnej.

Na Wnioskodawcy ciążyć bowiem będzie obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości:

1. *od własnego wyodrębnionego lokalu w całości, a także od gruntu oraz od części budynku stanowiących część wspólną w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu własnego do powierzchni użytkowej całego budynku (ten obowiązek Wnioskodawca w złożonym wniosku dostrzega),*
2. *od własności pozostałych samodzielnych i niesamodzielnych lokali niewyodrębnionych, a także od gruntu oraz od części budynku stanowiących część wspólną w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokali (samodzielnych i niesamodzielnych niewyodrębnionych) do powierzchni użytkowej całego budynku (ten obowiązek Wnioskodawca w złożonym wniosku pomija).*

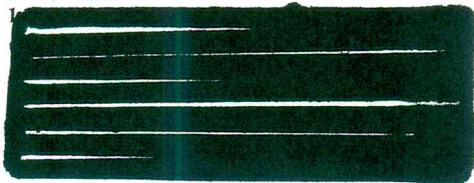
Pogląd podobny do przedstawionego w niniejszej interpretacji wyrażony został w wyroku WSA w Łodzi z dnia 30.03.2015r. Sygn. I SA/Łd 1399/14, wyroku WSA w Łodzi z dnia 22.04.2015r. Sygn. I SA/Łd 20/15, wyroku WSA w Olsztynie z dnia 28.08.2014r. Sygn. I SA/OI 488/14, wyroku NSA z dnia 13.01.2010r. Sygn. II FSK 750/09, uchwały Sądu Najwyższego z dnia 28.02.1996r. sygn. III CZP 199/95, wyroku Sądu Najwyższego z dnia 21.10.2003r. sygn. I CK 156/02.

Pouczenie:

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, 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 2002r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Skargę wnosi się 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. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał interpretację.

Otrzymują:



2.a/a J. S.

ZASTĘPCA KIEROWNIKA
Biura Wymiaru Podatków
i Opłat Lokalnych

Dorota Zajac

Prezydent
Miasta Wałbrzych
Roman Szulc

A large, stylized handwritten signature in black ink, overlapping the typed name Roman Szulc.

BWP.310.1.2015.JS

Kraków, dnia 7 maja 2015 roku

Do
Prezydenta Miasta Wałbrzycha
Plac Magistracki 1,
58-300 Wałbrzych

Wnioskodawca:

[REDACTED]

**WNIOSEK O WYDANIE INDYWIDUALNEJ INTERPETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO –
PDOATEK OD NIERUCHOMOŚCI**

Na podstawie przepis art. 14j ustawy dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa w imieniu Wnioskodawcy, na podstawie udzielonego pełnomocnictwa, wnoszę o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Jednocześnie składam oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, 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.

Stan faktyczny - zdarzenie przyszłe:

Spółka planuje wyodrębnienie 2 lokali w budynku na nieruchomości będącej własnością Spółki, położonej

[REDACTED]

Odrębna własność lokali będzie ustanowiona w drodze jednostronnej czynności prawnej Wnioskodawcy, gdyż obecnie jest On jedynym właścicielem przedmiotowej nieruchomości. Będzie ona dokonana w formie aktu notarialnego i potwierdzona wpisem do księgi wieczystej. Wydzielone lokale, będą posiadały ściany trwale

wydzielające ten lokal. Nie będą to ani przepierzenia drewniane ani szklane. Dojście do tych lokali będzie odbywać się po częściach w użytkowaniu wspólnym wszystkich współwłaścicieli.

Następnie Wnioskodawca planuje przeniesienie własności jednego z lokali na rzecz innego podmiotu.

Czy w świetle przedstawionego zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca powinien obliczać podatek od:

- własnego odrębnego lokalu w całości oraz

- od gruntu oraz części wspólnej budynków – w proporcji odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu Wnioskodawcy do powierzchni użytkowej całego budynku?

Stanowisko:

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.

Tak więc każdy ze współwłaścicieli zapłaci podatek z tytułu własnej nieruchomości oraz od części wspólnej w wysokości stanowiącej udział lokalu, którego jest właścicielem lub współwłaścicielem w wielkości całego budynku

Uzasadnienie:

Zgodnie z przepisem art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej u.p.o.l.), 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.

Zatem nieruchomość, która stanowi współwłasność jest odrębnym przedmiotem opodatkowania, a obowiązek podatkowy obciąża solidarnie wszystkich współwłaścicieli. Istota zaś solidarnego obowiązku podatkowego sprowadza się do tego, że wszyscy współwłaściciele są zobowiązani do płacenia podatku od nieruchomości wspólnej, ale zapłacenie tego podatku przez jednego lub kilku z nich powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w stosunku do wszystkich.

Jednakże zasady solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie w podatku od nieruchomości unormowane w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. nie dotyczą sytuacji, o której mowa w art. 3 ust. 5 tej ustawy. Świadczy o tym zarówno użycie przez ustawodawcę, w końcowym fragmencie przepisu art. 3 ust. 4 sformułowania „z zastrzeżeniem ust. 5”, jak i sama treść art. 3 ust. 5. Zgodnie z tym przepisem, 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.

Analiza treści art. 3 ust. 5 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że w konsekwencji wyodrębnienia prawnego lokali w ramach jednego budynku, tj. utworzenia nieruchomości lokalowych, dla których urządzone zostały odrębne księgi wieczyste, do ustalania obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości nie będzie miał zastosowania przepis art. 3 ust. 4 ustawy podatkowej, a co za tym idzie nie występuje w tym przypadku solidarna odpowiedzialność podatkowa współwłaścicieli całej nieruchomości. W takiej sytuacji właściciel lokalu mieszkalnego, stanowiącego odrębną nieruchomość jest opodatkowany samodzielnie od tego lokalu (art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.) oraz stosownie do art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – obowiązany jest płacić podatek od „części ułamkowej” gruntu oraz części budynku stanowiącej współwłasność. Wielkość „części ułamkowej” wynika ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku.

Ustawa o własności lokali z dnia 24 czerwca 1994 r. zawiera definicję samodzielnego lokalu w artykule 2:

Art. 2. 1. Samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, zwane dalej "lokalami", mogą stanowić odrębne nieruchomości.

2. Samodzielnym lokalem mieszkalnym, w rozumieniu ustawy, 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. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne.

Wyodrębniony samodzielny lokal w rozumieniu ustawy o własności lokali, jest odrębną nieruchomością, która stanowi odrębny od innych części budynku przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Należy mieć bowiem na względzie, że zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wymienione w tym przepisie nieruchomości, w tym budynki oraz części budynków.

Wyodrębnione lokale będą posiadały ściany trwałe wydzielające te lokale. Nie będą to ani przepierzenia drewniane ani szklane. Dojście do tych lokali będzie odbywać się po częściach w użytkowaniu wspólnym wszystkich współwłaścicieli.

Ustawa o własności lokali mówi, że 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. Nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

Zgodnie u.p.o.l. (art. 3 ust. 5) 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.

Tak więc według Wnioskodawcy każdy ze współwłaścicieli zapłaci podatek z tytułu własnej nieruchomości (wyodrębnionego lokalu). Ponadto każdy ze współwłaścicieli jest zobowiązany do zapłacenia podatku od części wspólnej w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu własnego do powierzchni użytkowej całego budynku.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Budynkiem jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.).

Podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi ich powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l.).

Podatnikami podatku od nieruchomości są między innymi osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące użytkownikami wieczystymi nieruchomości lub obiektów budowlanych (art. 3 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

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 (art. 3 ust. 4 u.p.o.l.)

Od tej zasady w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. przewidziano wyjątek tj.: 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 cytowanego wyżej przepisu wynika jednoznacznie, iż w liczniku 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 lokalu.

Natomiast w liczniku tego ułamka, uwzględnia się powierzchnię użytkową całego budynku.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. powierzchnia użytkowa budynku lub jego części jest to powierzchnia mierzona po wewnętrznej długości ścian na wszystkich kondygnacjach (za te uważa się także garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe), z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szybów dźwigowych.

Podsumowując zdaniem Wnioskodawcy 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.

Dlatego każdy ze współwłaścicieli zapłaci podatek z tytułu własnej nieruchomości oraz od części wspólnej w wysokości stanowiącej udział lokalu, którego jest właścicielem lub współwłaścicielem w wielkości całego budynku.