

UWAGA!

Wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 17 czerwca 2015 r. (sygn. akt I SA/Bk 293/15) poniższa interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego wydana przez Prezydenta Miasta Białegostoku w dniu 11.12.2014 r. została uchylona.

Spółka (Wnioskodawca) wniosła skargę kasacyjną od ww. wyroku WSA z dnia 17.06.2015 r. – aktualnie sprawa jest rozpatrywana przez Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie.

.....

Białystok, 11 grudzień 2014 r.

[...] Spółka Akcyjna

[...]

[...]

reprezentowana przez

Panią [...]

adres do doręczeń:

[...]

[...]

Interpretacja Indywidualna Przepisów Prawa Podatkowego

Prezydent Miasta Białegostoku działając na podstawie art. 14j oraz art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.) w związku z wnioskiem z dnia 10 września 2014 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu: 12 września 2014 r.) [...] Spółki Akcyjnej z siedzibą przy ul. [...], reprezentowanej przez Panią [...], o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

uznaje za nieprawidłowe stanowisko Wnioskodawcy odnośnie dwóch zagadnień przedstawionych we wniosku z dnia 10 września 2014 r.

Uzasadnienie

STAN FAKTYCZNY

Wnioskiem z dnia 10 września 2014 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu: 12 września 2014 r.) [...] Spółki Akcyjnej¹ z siedzibą przy ul. [...], reprezentowanej przez Panią [...], zwrócono się do tutejszego organu podatkowego 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. (tekst jednolity Dz.U. Nr 95, poz. 613 ze zm.). Z przedstawionego w wyżej wymienionym wniosku stanu faktycznego wynika, że:

¹ Dalej wskazywana również jako „Spółka” oraz „Wnioskodawca”.

„Spółka jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowych zabudowanych położonych na obszarze tutejszej gminy. Przedmiotowa nieruchomość składa się z kilku działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na nieruchomości posadowionych jest kilka budynków.

Spółka rozważa ustanowienie odrębnej własności (dwóch lub więcej) lokali w co najmniej jednym budynku posadowionym na tej nieruchomości, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (tekst jednolity 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 przedmiotu trzeciego (Nabywca).

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 znajdującego się na tej nieruchomości oraz użytkownikiem wieczystym powierzchni gruntu.”

W kontekście powyżej przedstawionego zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zwrócił się o wyjaśnienie:

1. „Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych 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 znajdą również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę)?”

STANOWISKO PODMIOTU UPRAWNIONEGO DO ZŁOŻENIA WNIOSKU

Zdaniem Wnioskodawcy – w kontekście stanu faktycznego przedstawionego w piśmie z dnia 10 września 2014 r.:

1. „(...) w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest 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 budynku 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.”

W piśmie z dnia 10 września 2014 r., w uzasadnieniu swojego stanowiska odnośnie zagadnienia nr 1 Spółka wskazała m.in., że:

- 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.
- (...) 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 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, 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 Upol. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania podatku od nieruchomości powierzchni budynku oraz gruntu stanowiących współwłasność (części wspólne)², w sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali.
- 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 można przedstawić poniższym wzorem:
[Powierzchnia wyodrębnionego lokalu (lokali) / Całkowita powierzchnia budynku] x Powierzchnia części wspólnej = Podstawa opodatkowania części wspólnej.
- (...) ustanowienie odrębnej własności lokali reguluje ustawa z dnia 24 czerwca 1994 roku o własności lokali (...). Zgodnie z art. 2 Uwł, samodzielny lokal jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych - może stanowić odrębną nieruchomość (odrębny przedmiot własności). Odrębną własność lokali można ustanowić na podstawie umowy, a także jednostronnej

² Ustawa o własności lokali tę część budynku oraz gruntu nazywa „częścią wspólną”.

czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność (art. 7 ust. 1 Uwl).

- Właścicielowi wyodrębnionego lokalu przysługuje, jako prawo związane z prawem własności lokalu, określony udział w nieruchomości wspólnej (art.3 ust. 1 Uwl). Zgodnie z art.3 ust.2 Uwl nieruchomość wspólną stanowi grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.
- Lokal stanowiący odrębną własność, to nieruchomość składająca się z: 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.
- Zgodnie z art. 24 ustawy o księgach wieczystych i hipotece dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną 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. Reasumując, 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.

W piśmie z dnia 10 września 2014 r., w uzasadnieniu swojego stanowiska odnośnie zagadnienia nr 2 Spółka wskazała, że:

- (...) powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdą 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.
- (...) 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).
- (...) 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 Uwl), 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.

OCENA PRAWNA STANOWISKA WNIOSKODAWCY Z PRZYTOCZENIEM PRZEPISÓW PRAWA

Uwzględniając przedstawiony we wniosku z dnia 10 września 2014 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu: 12 września 2014 r.) stan faktyczny i prawny, dotyczący kwestii zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r., tutejszy organ podatkowy wyjaśnia, co następuje.

Zasady dotyczące opodatkowania nieruchomości podatkiem od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2014 r., poz. 849).

Zgodnie z treścią art. 2 ust 1 ww. ustawy, 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.

Natomiast, według art. 3 ust 1 ww. ustawy, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
 - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, *Agencją Własności Rolnej Skarbu Państwa* lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
 - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Kwestię nieruchomości stanowiącej współwłasność reguluje art. 3 ust. 4 ww. ustawy, zgodnie z którym, 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, według art. 3 ust. 5 powyższej ustawy: 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.

Samodzielny lokal może stanowić odrębną nieruchomość, co wynika z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U.2000.80.903 z późn. zm.), pod warunkiem jej ustanowienia w trybie art. 7 ust. 1 ww. ustawy, tj. w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność. Zgodnie z art. 3 ust. 1 ww. ustawy, w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokali (jest to prawo współwłasności wykonywanej wspólnie z pozostałymi właścicielami lokali). Udział właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej odpowiada stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu wraz z powierzchnią pomieszczeń przynależnych do łącznej powierzchni użytkowej wszystkich lokali wraz z pomieszczeniami do nich przynależnymi (...) (art. 3 ust. 3 ww. ustawy). Definicję nieruchomości wspólnej zawiera art. 3 ust. 2 ustawy o własności lokali, zgodnie z którą obejmuje ona grunt oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

Należy jednak wskazać, że powyżej ustalony sposób ustalania udziału w nieruchomości wspólnej ma zastosowanie jedynie na użytek ustawy o własności lokali. W odniesieniu do ustalenia obowiązku podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność (części wspólnych nieruchomości) sposób obliczania wielkości udziału doznaje modyfikacji wynikającej z art. 3 ust. 5 ustawy

o podatkach i opłatach lokalnych. Z treści powołanego powyżej przepisu wynika, że w mianowniku ułamka, według którego wylicza się podstawę opodatkowania od części wspólnych, uwzględnia się powierzchnię użytkową całego budynku (a nie tylko lokali), a w liczniku tego ułamka – powierzchnię użytkową lokalu stanowiącego własność podatnika.

Wnioskodawca, w pytaniach do organu podatkowego zadanych w piśmie z dnia 10 września 2014 r. (dotyczących zdarzenia przyszłego) odniósł się m.in. do sytuacji, w której ustanawia w stosunku do siebie odrębną własność dwóch lub więcej lokali,

Według Wnioskodawcy, w tym przypadku 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 proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość, pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach

i opłatach lokalnych.

Tutejszy organ podatkowy nie zgadza się z powyższym stanowiskiem Wnioskodawcy. Wyjaśnia się, że wyżej przytoczony przepis prawa odnosi się do obowiązku podatkowego dla nieruchomości stanowiących współwłasność („gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność”), które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie zawiera definicji współwłasności. Kwestię tą reguluje ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz.U. z 2014 r., poz. 121), w której art. 195 wskazuje, że „własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie **kilku osobom** (współwłasność)”. Współwłasność charakteryzuje się trzema podstawowymi cechami: jednością przedmiotu, wielością podmiotów oraz niepodzielnością wspólnego prawa. Jedność przedmiotu oznacza, że w stosunku współwłasności przedmiotem prawa własności przysługującego kilku osobom/podmiotom jest jedna rzecz ruchoma lub nieruchomość. Istotną cechą charakteryzującą współwłasność jest wielość podmiotów prawa własności jednej rzeczy. Oznacza to, że przy współwłasności niezbędna jest równocześnie wielość co najmniej dwóch osób/podmiotów, którym przysługuje prawo własności (chodzi tu o własność przysługującą wspólnie odrębnym podmiotom prawa).

Mając na uwadze powyższe, stwierdzić należy, że art. 3 ust 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych będzie miał zastosowanie wyłącznie w sytuacji, gdy własność co najmniej jednego z wyodrębnionych lokali zostanie przeniesiona na inny podmiot niż Wnioskodawca lub gdy zostaną sprzedane udziały w jednym z wyodrębnionych lokali (w tych przypadkach można mówić o współwłasności).

Natomiast w sytuacji, gdy cała nieruchomość (tj. cały grunt i budynek, a także wyodrębnione w tym budynku lokale) stanowią własność jednego podmiotu (Wnioskodawcy), nie można zastosować powyższego przepisu, gdyż nie zachodzi w tym przypadku warunek powstania współwłasności. Wobec powyższego, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w przypadku opisanym w pytaniu nr 1, podlega cała powierzchnia gruntu oraz cała powierzchnia użytkowa budynku / budynków (w tym również wyodrębnionych lokali), których właścicielem jest Wnioskodawca.

Sposób opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntu i części budynku stanowiących współwłasność w sytuacji, o której mowa w art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest wyjątkiem od generalnej zasady opodatkowania nieruchomości stanowiących współwłasność podatkiem od nieruchomości, o której mowa w art. 3 ust. 4 ww. ustawy. W przypadku, gdyby Wnioskodawca wyodrębnił w budynku lokale i co

najmniej jeden z nich sprzedałby na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywcy), zaszedłby warunek powstania współwłasności (w zakresie gruntów i budynków w części związanej z wyodrębnionymi lokalami). W takiej sytuacji, Nabywca będzie podatnikiem w zakresie powierzchni użytkowej wyodrębnionego lokalu (z ewentualnymi pomieszczeniami przynależnymi do tego lokalu), a także związanej z tym lokalem powierzchnią w częściach wspólnych, dotyczącej gruntu oraz części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali – wyliczonej zgodnie z przysługującym wyodrębnionemu lokalowi udziałem, określonym zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przytoczony powyżej przepis znosi solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie w podatku od nieruchomości za grunt i części budynku, tj. nieruchomości wspólne, w przypadku ewentualnego wyodrębnienia przez Wnioskodawcę własności lokali i zbycia co najmniej jednego z nich na rzecz innego podmiotu.

W świetle obowiązującego stanu prawnego nie można zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy odnośnie zagadnień opisanych we wniosku z dnia 10.09.2014 r. również z tego względu, że w ocenie Strony, w sytuacji ustanowienia w jego budynku odrębnej własności (dwóch lub więcej) lokali, „podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego współwłasność (części wspólnej) 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 budynku i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.”

Strona w przedstawionym stanie faktycznym nieprawidłowo przyjęła, że w rozpatrywanej sytuacji obowiązek podatkowy odnosi się tylko do „wyodrębnionych lokali”. Podkreślenia wymaga jednak fakt, że w przywołanym powyżej art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych użyte jest szersze pojęcie „lokali”, a nie „wyodrębnionych lokali”. Nie ma więc podstaw, by na gruncie rozpatrywanego przepisu dokonywać takiego zawężenia.

Przepis art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma dwojakie znaczenie. Jak wspomniano powyżej, wyłącza zasadę solidarnej odpowiedzialności podatników – współwłaścicieli nieruchomości wspólnej obejmującej grunt oraz części budynku nie służące wyłącznie do użytku właścicieli lokali, zaś po drugie – wprowadza sposób liczenia wielkości udziałów w nieruchomości wspólnej dla celów podatkowych, nieco odmienny od reguł wyznaczonych ustawą o własności lokali.

Przepis ten, odnoszący się wyłącznie do części wspólnej nieruchomości (pozostającej we współwłasności) nie daje natomiast podstaw do przyjęcia, iż w przypadku wyodrębnienia własności jednego lub więcej lokali jako odrębnych nieruchomości, część nieruchomości nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Wyodrębnienie własności lokali w budynku (i zbycie np. jednego z nich) nie pozbawia bowiem dotychczasowego właściciela prawa własności pozostałych części nieruchomości, co powoduje, że pozostaje on w dalszym ciągu podatnikiem w odniesieniu do tych części.

Nadmienić w tym miejscu należy, że artykuł 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych reguluje kwestię dotyczącą zakresu podmiotowego podatku od nieruchomości. Przepis ten w ust. 1-3 wskazuje podmioty, które są podatnikami w tym podatku, a także charakter ciężącego na nich obowiązku podatkowego (solidarny wynikający z ust. 4, oraz ograniczony,

ustalony na zasadach określonych w ust. 5). Artykuł 3 nie reguluje zaś żadnych elementów dotyczących zakresu przedmiotowego ustawy, tj. tego, co podlega, a co nie podlega opodatkowaniu, jak też tego, co jest wyłączone lub zwolnione z opodatkowania w podatku od nieruchomości. Zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości uregulowany został w art. 2 ww. ustawy: w ustępach 1 i 2 określa kategorie przedmiotów, które objęte są podatkiem od nieruchomości, zaś ustęp 3 określa przedmioty wyłączone z opodatkowania. Natomiast artykuł 7 ww. ustawy określa zwolnienia od podatku od nieruchomości.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, iż w świetle przepisów określających zakres przedmiotowy podatku od nieruchomości (art. 2 i 7 ww. ustawy) nie sposób uzasadnić, iż w związku z ustanowieniem w danym budynku odrębnej własności lokali, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają wyłącznie wyodrębnione lokale (wraz z związanymi z nimi udziałami w nieruchomości wspólnej), zaś część powierzchni budynku i gruntu może być nieopodatkowana. Z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie wynika, że ustawodawca wyłączył lub zwolnił z opodatkowania część budynku i gruntu w powyższym zakresie. Interpretacja art. 3 ust. 5 ww. ustawy nie powinna doprowadzić do modyfikacji zakresu przedmiotowego wynikającego z innych przepisów ustawy.

W ocenie tutejszego organu podatkowego, art. 3 ust. 5, o którym mowa powyżej nie może stanowić podstawy do takiej wykładni, w której wyodrębnienie lokali w budynku skutkuje wyłączeniem z opodatkowania części nieruchomości.

W sytuacji wyodrębnienia lokali w budynku, opodatkowanie nieruchomości (gruntu i budynku) podatkiem od nieruchomości wyłącznie w zakresie powierzchni wyliczonej dla lokali wyodrębnionych, oznaczałoby zastosowanie podatkowej preferencji dla podatników będących właścicielami tychże wyodrębnionych lokali i równocześnie pozostałych części nieruchomości.

Podsumowując stwierdzić należy, że wyodrębnienie w budynku odrębnych lokali i zbycie (co najmniej jednego) lokalu na rzecz innego podmiotu **nie może powodować**, iż część nieruchomości pozostanie nieopodatkowana. Przepis art. 3 ust 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie modyfikuje regulacji określających zakres przedmiotowy w podatku

od nieruchomości, nie wprowadza też żadnej preferencji podatkowej przysługującej czy to właścicielom wyodrębnionych lokali, czy też właścicielom lokali pozostałych.

W sytuacji, gdy wyodrębniony lokal zostanie przeniesiony w całości lub w części na inny podmiot, to stanowi on odrębny przedmiot opodatkowania (z przypadającym na niego gruntem oraz udziałem w częściach wspólnych budynku), jednakże obowiązek podatkowy od pozostałej części nieruchomości zarówno budynkowej, jak i gruntowej pozostaje na właścicielu tego budynku i gruntu.

W ocenie tutejszego organu podatkowego, w sytuacji, gdy Wnioskodawca w należącym do niego budynku wyodrębni własność dwóch (lub więcej) lokali, a następnie jeden z tych lokali sprzeda na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywcę), opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości będzie podlegała cała nieruchomość, tj.:

- 1) „Nabywca” – jako właściciel odrębnej nieruchomości lokalowej – będzie podatnikiem podatku od nieruchomości odnośnie nabytej nieruchomości lokalowej składającej się z:
 - powierzchni użytkowej wyodrębnionego lokalu (z ewentualnymi pomieszczeniami przynależnymi do tego lokalu),
 - związanej z ww. lokalem powierzchni w częściach wspólnych, dotyczącej gruntu oraz części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali

– wyliczone zgodnie z przysługującym wyodrębnionemu lokalowi udziałem, określonym zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (*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*).

- 2) Wnioskodawca – będzie podatnikiem podatku od nieruchomości od pozostałej części nieruchomości, wraz z odpowiednim udziałem w nieruchomości wspólnej.

Odnośnie drugiej części zagadnienia przedstawionego przez Wnioskodawcę w punkcie drugim, wyjaśnić ponadto należy, że w sytuacji, gdy Wnioskodawca przeniesie na podmiot trzeci (Nabywcę) **udział** w jednym z wyodrębnionych lokali, wówczas ta nieruchomość lokalowa będzie stanowiła nieruchomość, o której mowa w art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z powyższym przepisem, 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.

Powyższe oznacza, że ww. nieruchomość lokalowa stanowiąca współwłasność dwóch podmiotów (Wnioskodawcy i Nabywcy), powinna być zgłoszona do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w odrębnych deklaracjach na podatek od nieruchomości (złożonych przez każdego ze współwłaścicieli: Wnioskodawcę i Nabywcę), w których będą wykazane całe powierzchnie związane z przedmiotową nieruchomością, tj.:

1. powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu (z ewentualnymi pomieszczeniami przynależnymi do tego lokalu),
2. związane z ww. lokalem powierzchnie w częściach wspólnych, dotyczące gruntu oraz części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali – wyliczone zgodnie z przysługującym wyodrębnionemu lokalowi udziałem, określonym zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Podatnikiem od pozostałej części nieruchomości – z wyłączeniem powierzchni związanych z wyodrębnioną nieruchomością lokalową, o której mowa powyżej – będzie Wnioskodawca (*zbycie udziału w wyodrębnionym lokalu, nie pozbawia dotychczasowego właściciela prawa własności pozostałych części nieruchomości*).

Mając na uwadze powyższe, zdaniem tutejszego organu podatkowego, stanowisko Wnioskodawcy przedstawione w złożonym w tutejszym Urzędzie wniosku z dnia 10 września 2014 roku odnośnie zagadnienia nr 1 i zagadnienia nr 2 – jest nieprawidłowe.

Informuje się, że niniejsza interpretacja udzielana jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień złożenia zapytania organowi podatkowemu i dotyczy stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego we wniosku Spółki z dnia 10 września 2014 r. (data wpływu do tutejszego Urzędu: 12 września 2014 r.).

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 w Białymstoku (ul. Henryka Sienkiewicza 84, 15-950 Białystok), po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację, w terminie czternastu dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. z 2012 r., poz. 270 z późn. zm.).

Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) 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).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), tj. na adres Prezydenta Miasta Białegostoku: ul. Słonimska 1, 15-950 Białystok.

Otrzymuje:

1. *Wnioskodawca:*
[...] Spółka Akcyjna
[...]
reprezentowana przez:
Panią [...]
adres do doręczeń:
[...]
2. aa.