

Wnioskodawca:

ul.
00-203 Warszawa
NIP

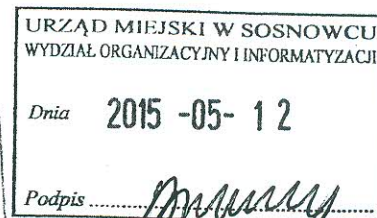
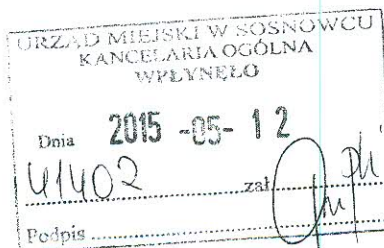
Reprezentowana przez:

doradcę podatkowego

(pełnomocnictwo w załączeniu)

Adres do doręczeń:

ul.
00-132 Warszawa
310.3.2015.RO



Do:

Prezydenta Miasta Sosnowca
Urząd Miejski
Al. Zwycięstwa 20
41-200 Sosnowiec

WNIOSEK O WYDANIE PISEMNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Działając na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14j § 3 w związku z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.; dalej: **Ordynacja podatkowa**), na podstawie udzielonego mi pełnomocnictwa, w imieniu **Spółka** wnoszę o wydanie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz.U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; dalej: **u.p.o.l.**) w indywidualnej sprawie **Spółki**.

I. ZDARZENIE PRZYSZŁE

Spółka planuje zawrzeć z podmiotem trzecim (dalej: **Zbywca**) transakcję nabycia prawa odrębnej własności lokalu.

Zbywca jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej, położonej na obszarze Miasta Sosnowca (dalej: **Nieruchomość**). Przedmiotowa Nieruchomość składa

się z dwóch działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na Nieruchomości posadowione są dwa budynki, których jedynym właścicielem jest obecnie Zbywca¹.

Zbywca jest w trakcie ustanawiania w jednym z budynków posadowionych na Nieruchomości odrębnej własności dwóch lokali. Wyodrębnienie lokali będzie dokonane w drodze jednostronnej czynności prawnej w formie aktu notarialnego i zostanie potwierdzone wpisem do księgi wieczystej. Lokale te będą wydzielone z budynku trwałymi przegrodami (ścianami), z zastrzeżeniem, że dostęp do lokali będzie odbywać się po niewyodrębnionych częściach budynku lub gruntu.

Spółka nabędzie własność jednego z lokali wyodrębnionych na Nieruchomości. W umowie nabycia prawa do lokalu strony uzgodnią także zasady korzystania z nieruchomości wspólnej (co znajdzie odzwierciedlenie w cenie nabycia lokalu). Po dokonaniu transakcji na terenie Nieruchomości dojdzie do sytuacji, w której:

- a) Spółka będzie właścicielem jednego z wyodrębnionych lokali,
- b) Zbywca będzie właścicielem drugiego z wyodrębnionych lokali,
- c) Spółka i Zbywca będą współwłaścicielami gruntu i pozostałych części budynków.

II. PYTANIE SPÓŁKI

W kontekście przedstawionego zdarzenia przyszłego, Spółka zwraca się następującym pytaniem w zakresie podatku od nieruchomości (dalej: **PON**):

Czy po wyodrębnieniu w jednym z budynków odrębnej własności dwóch lokali i nabyciu jednego z nich przez Spółkę, podczas gdy drugi wyodrębniony w tym budynku lokal pozostanie własnością Zbywcy, Spółka powinna ustalić podstawę opodatkowania PON powierzchni, których jest współwłaścicielem (tj. gruntu i niewyodrębnionych części budynków), zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l., tj. według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu stanowiącego własność Spółki pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono ww. lokale?

III. STANOWISKO SPÓŁKI

Spółka stoi na stanowisku, że po wyodrębnieniu w jednym z budynków odrębnej własności dwóch lokali i nabyciu jednego z nich przez Spółkę, podczas gdy drugi wyodrębniony w tym budynku lokal pozostanie własnością Zbywcy, powinna ona ustalić podstawę opodatkowania PON powierzchni, której jest współwłaścicielem (tj. gruntu i niewyodrębnionych części budynków), zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l., tj. według proporcji, w jakiej powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu stanowiącego własność Spółki pozostawać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono ww. lokale.

¹ Zgodnie z art. 24 ustawy o księgach wieczystych i hipotece (ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, tekst jednolity Dz.U. z 2013 r., poz. 707 ze zm.), dla każdej nieruchomości prowadzi się oddzielną księgę wieczystą, co oznacza, że jedna księga wieczysta obejmuje jedną nieruchomość, bez względu na to, z ilu działek ewidencyjnych się składa i ile budynków na tych działkach się znajduje.

IV. UZASADNIENIE STANOWISKA SPÓŁKI

1. Podstawa prawna opodatkowania PON części budynku i gruntu stanowiących współwłasność po wyodrębnieniu lokali

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

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

Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków – powierzchnia użytkowa (art. 4 ust. 1 u.p.o.l.).

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., podatnikami PON są właściciele nieruchomości. Ponadto, na podstawie art. 3 ust. 4 u.p.o.l., jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podatników, to obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach nieruchomości, z zastrzeżeniem ust. 5.

Zgodnie natomiast z brzmieniem art. 3 ust. 5 u.p.o.l. „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”.

Powyższe oznacza, że na podatniku będącym jedynym właścicielem nieruchomości ciąży obowiązek podatkowy w stosunku do całej powierzchni tej nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność, obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach.

Powyższe reguły opodatkowania ulegają jednak istotnej modyfikacji w przypadku, gdy w budynku została ustanowiona odrębna własność lokali. W takim przypadku zastosowanie znajduje art. 3 ust. 5 u.p.o.l., z którego wynika, że właściciel wyodrębnionego lokalu w celu ustalenia podstawy opodatkowania, powinien odnieść powierzchnię lokalu lub lokali, których jest właścicielem, do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak ustalony współczynnik powinien następnie odnieść do powierzchni niewyodrębnionych (tj. do części budynków stanowiących współwłasność i do gruntu).

Sposób obliczania podstawy opodatkowania od gruntu oraz części budynków stanowiących współwłasność, zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 u.p.o.l., można zilustrować następującym wzorem:

$$\text{podstawa opodatkowania} = \frac{A}{B} \times C$$

Gdzie:

- A – powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu (lokali) będącego własnością Spółki,
- B – powierzchnia użytkowa budynku położonego na Nieruchomości, w którym wyodrębniono lokale,

C – powierzchnia użytkowa budynków stanowiąca współwłasność oraz powierzchnia gruntu.

2. Wykładnia systemowa art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l.

Stanowisko Spółki, wynikające z literalnej wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l., znajduje potwierdzenie w wykładni systemowej wewnętrznej.

Wykładnia systemowa wewnętrzna nakazuje badać dany przepis przez pryzmat pozostałych przepisów danego aktu prawnego w celu ustalenia rzeczywistej treści analizowanej normy prawnej. Wykładnia systemowa zewnętrzna polega zaś na zestawieniu badanej normy z regulacjami spoza danego aktu prawnego i analizie znaczenia normy w kontekście innych gałęzi prawa lub całego systemu prawnego.

Zgodnie z treścią art. 3 ust. 4 u.p.o.l. *„Jeżeli nieruchomość (...) stanowi współwłasność (...), to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości (...) ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (...), z zastrzeżeniem ust. 5”*.

Zestawienie w ramach wykładni systemowej **wewnętrznej** brzmienia art. 3 ust. 4 i art. 3 ust. 5 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że w pierwszym z powyższych przepisów zawarto ogólną zasadę opodatkowania PON nieruchomości będących przedmiotem współwłasności. Ta ogólna zasada doznaje jednak wyjątku w razie wystąpienia sytuacji opisanej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., tj. wyodrębnienia w budynku własności lokali. W takim przypadku ustawodawca wyłącza stosowanie art. 3 ust. 4 u.p.o.l. i odsyła do ust. 5, na co wprost wskazuje zwrot *„z zastrzeżeniem ust. 5”*.

Przepis zawarty w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. stanowi więc przepis szczególny (łac. *lex specialis*) względem przepisu ogólnego (łac. *lex generalis*) zawartego w art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Tym samym, w przypadku zaistnienia konkretnych okoliczności opisanych w art. 3 ust. 5 u.p.o.l. (wyodrębnienie własności lokali), nie ma możliwości zastosowania art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Udział w powierzchniach wspólnych oblicza się wyłącznie na podstawie art. 3 ust. 5 u.p.o.l.

Innymi słowy, skoro racjonalny ustawodawca wprowadził do u.p.o.l. przepis szczególny obejmujący specyficzny stan faktyczny i zastrzegł jego stosowanie normą odsyłającą zawartą w przepisie ogólnym art. 3 ust. 4 (*lex generalis*), zasadny jest wniosek, że uczynił to w celu uregulowania sytuacji opisanych w art. 3 ust. 4 i ust. 5 **w sposób odmienny** (zgodnie z zasadą *lex specialis derogat legi generali*).

3. Zgodność z zasadami konstytucyjnymi

Art. 217 Konstytucji RP wymienia te elementy konstrukcyjne podatku, które powinny zostać określone w ustawie (przedmiot, podmiot, stawki podatkowe). Z kolei z art. 84 Konstytucji RP wynika, że każdy zobowiązany jest do ponoszenia tylko takich ciężarów i świadczeń publicznych (podatków), które zostały wprost określone w ustawie.

Mając na uwadze powyższe, należy zauważyć, że jakkolwiek wykładnia przepisów u.p.o.l. sprzeczna z zasadami opodatkowania powierzchni wspólnych określonymi wprost w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., byłaby niezgodna z Konstytucją RP. Prowadziłaby bowiem do tworzenia prawa (z pominięciem ustawy), a nie jego stosowania. W rezultacie Spółka byłaby zobowiązana do ponoszenia obciążeń publicznoprawnych, które nie zostały wprost określone w przepisach

u.p.o.l.

4. Stanowisko doktryny oraz judykatury

Przedstawiona przez Spółkę interpretacja przepisu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. znajduje potwierdzenie w poglądach przedstawicieli doktryny. Przykładowo, Leonard Etel w komentarzu dotyczącym podatku od nieruchomości² wskazał:

„Wyodrębnienie własności lokali w budynku skutkuje tym, że podatek od części tego budynku i gruntu stanowiącego współwłasność należy ustalać na takich zasadach, że odnosi się powierzchnię użytkową lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku i tak ustaloną proporcję stosuje do powierzchni wspólnych części budynku i gruntu. Na przykład powierzchnia lokalu osoby fizycznej wynosi 100 m², a powierzchnia użytkowa budynku - 1000 m². Stosunek tych powierzchni wynosi 1/10. Ten ułamek odnosi się do powierzchni gruntu i do powierzchni części budynku stanowiących współwłasność (suszarnia, strych, piwnica). Właściciel lokalu powinien więc otrzymać decyzję z wyliczonym podatkiem od 100 m² lokalu, 1/10 powierzchni gruntu, 1/10 powierzchni strychu itp. Osoba prawna będąca właścicielem takiego lokalu sama powinna w deklaracji wyliczyć wyżej wymienione proporcje i na ich podstawie kwotę płaconego podatku.”

Stanowisko Spółki znajduje również potwierdzenie w ugruntowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych. Przykładowo, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 13 listopada 2012 r. (sygn. II FSK 647/11), wyjaśnił, że:

„(...) art. 3 ust. 4 u.p.o.l. stanowi o solidarnym opodatkowaniu współwłasności (współposiadania) nieruchomości lub obiektu budowlanego, wyraźnie jednak wskazując in fine na zastrzeżenie ust. 5 ww. artykułu. Prawdłowo więc wywiódł Sąd wojewódzki, że nie może być mowy o współstosowaniu na gruncie przedmiotowego stanu faktycznego ustępów 4 i 5 art. 3 u.p.o.l. jak tego chce organ (...), gdyż ten drugi przepis stanowi lex specialis względem pierwszego z wymienionych. Przypomnieć należy, że zgodnie z §23 ust. 3 Zasad Techniki Prawodawczej (Dz. U. Nr 100, poz. 908), jeżeli od któregoś z elementów przepisu szczegółowego przewiduje się wyjątki lub któryś z elementów tego przepisu wymaga uściślenia, przepis formułujący wyjątki lub uściślenia zamieszcza się bezpośrednio po danym przepisie szczegółowym. Taka też jest konstrukcja omawianego art. 3 u.p.o.l., gdzie przepis ustanawiający wyjątek (ust. 5) następuje bezpośrednio po przepisie określającym zasadę w odniesieniu do opodatkowania nieruchomości lub obiektów budowlanych wspólnych (ust. 4). Dodatkowo ten ostatnio wskazany przepis wyraźnie odsyła do przepisu stanowiącego wyjątek, jakim jest art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Oczywiście jest bowiem, że zwrot "z zastrzeżeniem ust. 5", którym operuje art. 3 ust. 4 u.p.o.l., należy interpretować jako odesłanie (zob. G. Wierczyński, Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, Lex nr 55404). Zatem we wskazanym zakresie organ argumentuje w istocie w oderwaniu od treści końcowej części przepisu art. 3 ust. 4 u.p.o.l., a w związku z tym z pominięciem dyrektywy interpretacyjnej lex specialis derogat legi generali”.

Analogiczne stanowisko dotyczące opodatkowania powierzchni wspólnych w przypadku, gdy w nieruchomości wyodrębnione są lokale, zostało również wyrażone w wyroku Naczelnego

² L. Etel, Podatek od nieruchomości. Komentarz., LEX 2012 r.

✓

Sądu Administracyjnego z 13 stycznia 2010 r. (sygn. II FSK 750/09), w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 2 lutego 2013 r. (sygn. III SA/Po 906/12) oraz w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 28 sierpnia 2014 r. (sygn. I SA/Ol 488/14). Wszystkie powołane orzeczenia są prawomocne.

5. Podsumowanie

Odnosząc powyższe przepisy do przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego, zdaniem Spółki należy stwierdzić, że w przypadku gdy w jednym z budynków należących do Zbywcy zostanie ustanowiona własność dwóch lokali oraz nastąpi przeniesienie prawa własności jednego z nich na rzecz Spółki, Spółka – zgodnie z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. – powinna ustalić podstawę opodatkowania w PON powierzchni, której jest współwłaścicielem (tj. gruntów i niewyodrębnionych części budynków) według proporcji, w jakiej pozostawać będzie powierzchnia użytkowa wyodrębnionego lokalu stanowiącego własność Spółki do całkowitej powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono ww. lokale.

Oświadczam, 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.

W imieniu

DORADCA PODATKOWY

ul.

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do reprezentowania
wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
2. Odpis aktualny
Rejestru Przedsiębiorców z Krajowego Rejestru Sądowego, z
3. Dowód wniesienia opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej.