

	Warszawa, dn 05.03.2013 r.
PREZYDENT MIASTA STOŁECZNEGO WARSZAWY	
BPE-2-OP/31101/ 801 /ASI/13 PE-OP.3120.3262.2012.ASI (12.ASI.UM.)	PRZYJĘTO DO WYSŁANIA 05.03.2013 L.dz.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

1. Podstawa prawna interpretacji
Art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.).
2. Rozstrzygnięcie
Po rozpatrzeniu wniosku z siedzibą w Warszawie (zwanego dalej „Spółką”) z dnia 12 lutego 2008 r. (data wpływu do organu w dniu 12 lutego 2008 r.), w sprawie udzielenia indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej sposobu zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, postanawiam uznać stanowisko przedstawione we wniosku za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.
3. Stan faktyczny/zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku
Z treści przedłożonego wniosku wynika, iż w 2004 r. trzy podmioty wybudowały budynek . W dniu 29 czerwca 2006 r. dotychczasowi współwłaściciele ustanowili odrębną własność lokali znajdujących się w budynku. Każdy z nich, w tym Spółka, stała się właścicielem określonej liczby lokali i jednocześnie współwłaścicielem w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni niewyodrębnionych budynku i gruntu. Spółka stała się właścicielem lokali o powierzchni 71.625,30 m kw. Przy tym powierzchnia wszystkich wyodrębnionych lokali wynosi łącznie 101.266,50 m kw., całkowita powierzchnia użytkowa budynku zaś 276.787,90 m kw., powierzchnia gruntu pod tym budynkiem wynosi natomiast 107.939 m kw.
4. Stanowisko wnioskodawcy
Zdaniem Wnioskodawcy w opisanym stanie faktycznym jego udział w powierzchni wspólnej budynku oraz w powierzchni gruntu pod budynkiem powinien zostać ustalony zgodnie z art. 3 ust. 5

ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. według proporcji w jakiej powierzchnia jego lokali stanowiących odrębne nieruchomości pozostaje do całkowitej powierzchni użytkowej budynku. W konsekwencji, zdaniem Spółki, podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia lokali będących jej własnością oraz udział w powierzchni wspólnych budynku obliczony przy zastosowaniu ww. proporcji.

5. Ocena stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym

Pismem z dnia 12 lutego 2008 r. pełnomocnik Spółki wystąpił do Prezydenta m.st. Warszawy o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej sposobu zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W odpowiedzi na wniosek podatnika Prezydent m.st. Warszawy postanowieniem z dnia 29 kwietnia 2008 r., nr BPE-2-OP/31100/120/AGu/08 uznał, że w odniesieniu do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, stanowisko podatnika nie jest właściwe w obecnie obowiązującym stanie prawnym. Wskazano przy tym, iż interpretacja art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych dokonana przez podatnika jest sprzeczna z zasadą równości. Mają o tym świadczyć odmienne zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości w przypadku gdy przedmiotem opodatkowania będzie budynek, w którym nie dokonano wyodrębnienia własności lokali oraz gdy wyodrębnienie tych lokali miało miejsce. W pierwszym przypadku podatnicy są zobowiązani do zadeklarowania całej powierzchni budynku oraz gruntu pod nim. W drugim przypadku podatnik będzie zobowiązany do zadeklarowania powierzchni wspólnej jedynie w tej części w jakiej pozostaje powierzchnia lokali wyodrębnionych w stosunku do powierzchni całego budynku. Prowadziłoby to także do wyłączenia z opodatkowania części nieruchomości.

Pismem z dnia 21 maja 2008 r. pełnomocnik Spółki wezwał Prezydenta m.st. Warszawy do usunięcia naruszenia prawa. W związku z powyższym Prezydent m.st. Warszawy pismem z dnia 11 lipca 2008 r., nr BPE-2-OP/31101/1774/AGu/08 udzielił odpowiedzi na przedmiotowe wezwanie, w którym podtrzymał swoje stanowisko w sprawie powołując się na opinię prof. zw. dr hab. Pana Leonarda Etela oraz dr Pana Mariusza Popławskiego dotyczącą zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Pismem z dnia 18 sierpnia 2008 r. pełnomocnik Spółki wniósł skargę na interpretację Prezydenta m.st. Warszawy do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. W wyniku rozpatrzenia wniesionej skargi Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 2 lutego 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2535/08 uchylił zaskarżoną interpretację.

W związku z faktem, iż wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w uzasadnieniu nie potwierdził stanowiska Spółki, zgodnie z którym w przypadku ustanowienia w budynku odrębnej własności lokali obowiązek podatkowy związany z powierzchniami wspólnymi powinien zostać określony wyłącznie na podstawie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, pełnomocnik Spółki wniósł skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. W wyniku rozpatrzenia skargi Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 13 stycznia 2010 r., sygn. akt II FSK 750/09 oddalił skargę.

W dniu 26 lutego 2010 r. Prezydent m.st. Warszawy wydał ponownie postanowienie nr BPE-2-OP/31100/90/AGu/10 w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczącej sposobu zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w którym uznał, że w odniesieniu do stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, stanowisko podatnika nie jest właściwe w obecnie obowiązującym stanie prawnym.

Pismem z dnia 22 marca 2010 r. pełnomocnik Spółki wezwał Prezydenta m.st. Warszawy do usunięcia naruszenia prawa. W związku z powyższym Prezydent m.st. Warszawy pismem z dnia 9 kwietnia 2010 r., nr BPE-2-OP/31101/421/AGu/08 udzielił odpowiedzi na przedmiotowe wezwanie, w którym podtrzymał swoje stanowisko w sprawie powołując się ponownie na opinię prof. zw. dr hab. Leonarda Etela oraz dr Mariusza Popławskiego dotyczącą zastosowania art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

W związku z skargą wniesioną przez pełnomocnika Spółki na interpretację Prezydenta m.st. Warszawy Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 8 października 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1336/10 uchylił zaskarżoną interpretację. Od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie Prezydent m.st. Warszawy wniósł skargę kasacyjną.

W wyniku rozpatrzenia skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 13 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 647/11 oddalił skargę kasacyjną. W uzasadnieniu wyroku Sąd

stwierdził, iż obowiązek właścicieli wyodrębnionych lokali w zakresie dotyczącym współwłasności gruntu oraz części wspólnych budynku określa wyłącznie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Wynika to również z zastrzeżenia zawartego w art. 3 ust. 4 w/w ustawy, które oznacza, że przepis ten nie ma zastosowania w okolicznościach określonych w ust. 5.

Mając na uwadze powyższe organ podatkowy związany w/w wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego uznaje stanowisko Spółki dotyczące opodatkowania nieruchomości wspólnych na podstawie art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, za prawidłowe w obowiązującym stanie prawnym.

6. Pouczenie

Wnioskodawcy przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu - w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności - do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.). Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosi się w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa (art. 53 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działalność lub bezczynność są przedmiotem skargi.

Z... PREZIDENTA
MIAS... STOLECZNEGO WARSZAWY

Joanna Gutkowska
Zastępca Skarbnika
m. St. Warszawy

Radca prawny
Julia Bogdan
25.02.2013 r.

Otrzymuje:

- 1.
- 2.

Warszawa, 12 lutego 2008 r.

Wnioskodawca:

ul.

Warszawa

NIP

Reprezentowana przez:

doradcę podatkowego

(nr wpisu)

(pełnomocnictwo w załączeniu)



Do:

Prezydenta Miasta Stołecznego
Warszawy
Biuro Podatków i Egzekucji
ul. Niecała 2
00-098 Warszawa

WNIOSEK O WYDANIE PISEMNEJ INTERPRETACJI PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Działając na podstawie art. 14j § 1 w związku z art. 14b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) oraz udzielonego mi pełnomocnictwa, w imieniu

(dalej: lub 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 (Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 ze zm.; dalej: Ustawa) w indywidualnej sprawie Spółki.

I. STAN FAKTYCZNY

W 2004 r.

(dalej:),

(dalej:) oraz

(dalej:)

wybudowały budynek

(dalej:).

W okresie od wybudowania budynku do 29 czerwca 2006 r. budynek stanowił współwłasność wskazanych wyżej podmiotów. 29 czerwca 2006 r. dotychczasowi współwłaściciele ustanowili odrębną własność 33 lokali znajdujących się w budynku. Zgodnie z treścią aktu notarialnego, na mocy którego wyodrębniono lokale, właścicielem lokalu nr 1 został , lokalu nr 2 – , lokali o numerach od 3 do 33 – . Wymienione spółki stały się jednocześnie z mocy prawa współwłaścicielami w odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni niewyodrębnionych (powierzchni przeznaczonych do wspólnego korzystania).

Pod koniec 2006 r. wniosła aportem swoje przedsiębiorstwo do spółki

Zgodnie z pomiarami dokonanymi przez Spółkę łączna powierzchnia należących do niej lokali wynosi 71.625,30 m². Powierzchnia wszystkich wyodrębnionych lokali wynosi łącznie 101.266,50 m². Całkowita powierzchnia użytkowa budynku wynosi 276.787,90 m². Całkowita powierzchnia gruntów pod budynkiem wynosi 107.939,00 m².

II. PYTANIE PODATNIKA

Spółka, zmierzając do ustalenia podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości za 2008 r. w prawidłowej wysokości, zwraca się z prośbą o potwierdzenie, że w opisanym stanie faktycznym:

- udział w powierzchni wspólnej budynku (w powierzchni gruntu pod budynkiem) powinien zostać obliczony zgodnie z treścią art. 3 ust. 5 Ustawy, tj. według proporcji w jakiej powierzchnia wszystkich lokali będących własnością Spółki pozostaje do całkowitej powierzchni użytkowej budynku.

III. STANOWISKO PODATNIKA

Zdaniem Spółki, w przedstawionym wyżej stanie faktycznym, jej udział w powierzchni wspólnej budynku powinien zostać obliczony zgodnie z art. 3 ust. 5 Ustawy, a więc przy zastosowaniu proporcji powierzchni lokali będących jej własnością do całkowitej powierzchni użytkowej budynku.

Ostatecznie, podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości będzie stanowiła łączna powierzchnia lokali będących własnością oraz udział w powierzchniach wspólnych budynku obliczony przy zastosowaniu wskazanej wyżej proporcji.

Stanowisko Spółki oparte jest na wnioskach wynikających z:

- A. Cywilnoprawnych zasad ustanawiania odrębnej własności lokali;
- B. Wykładni językowej art. 3 ust. 5 Ustawy;
- C. Wykładni systemowej art. 3 ust. 5 Ustawy;
- D. Wykładni art. 3 ust. 5 w kontekście podstawowych zasad konstytucyjnych.

AD A. USTANAWIANIE ODRĘBNEJ WŁASNOŚCI LOKALI – ASPEKT CYWILNOPRAWNY

1.

Z perspektywy cywilistycznej ustanawianie odrębnej własności lokali reguluje ustawa o własności lokali¹.

Zgodnie z art. 2 tej ustawy, samodzielny lokal – wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą celom zgodnym z jego przeznaczeniem – może stanowić odrębną nieruchomość (odrębny przedmiot własności). Odrębną własność lokali można ustanowić bądź na podstawie umowy, bądź na podstawie jednostronnego oświadczenia właściciela budynku.

Właścicielowi wyodrębnionego lokalu przysługuje, jako prawo związane z prawem własności lokalu, określony udział w nieruchomości wspólnej. Nieruchomość wspólną, zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy o własności lokali, stanowi powierzchnia gruntu oraz części budynku i urządzenia, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Zgodnie z art. 3 ust. 3 ustawy o własności 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.

2.

W przypadku Spółki odrębna własność lokali została ustanowiona zgodnie ze wszystkimi wymogami formalnymi. Na mocy aktu notarialnego z 29 czerwca 2006 r. – i następnie (wskutek przyjęcia aportu obejmującego budynek) – stała się właścicielem 31 z 33 samodzielnych lokali znajdujących się w budynku. Powierzchnia wszystkich lokali znajdujących się w budynku (będących własnością trzech wymienionych podmiotów) wynosi łącznie 101.266,50 m². Pozostała powierzchnia budynku (175.521,40 m²)² stanowi nieruchomość wspólną budynku. Udział (a następnie) w części wspólnej budynku określony w akcie notarialnym wynosi 68,28%.

¹ Ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. Nr 80, poz. 903 z 2000 r. ze zm.).

² Całkowita powierzchnia użytkowa budynku wynosi 276.787,90 m², co po pomniejszeniu o sumę powierzchni wszystkich lokali – 101.266,50 m² daje wskazaną powierzchnię stanowiącą część wspólną budynku.

AD. B WYKŁADNIA LITERALNA ART. 3 UST. 5 USTAWY

1.

Wykładania literalna przepisów podatkowych, po pierwsze wyznacza granice wykładni – inne rodzaje wykładni (wykładnia systemowa, wykładnia celowościowa) nie mogą prowadzić do wyników wypaczających sens słów ustalony za pomocą wykładni językowej. Po drugie, ma pierwszeństwo w stosowaniu przed pozostałymi rodzajami wykładni – od niej należy zacząć analizę danego przepisu prawa.³

2.

Z art. 3 ust. 1 pkt 1 Ustawy wynika, że 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 Ustawy – obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Podstawę opodatkowania dla gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków – powierzchnia użytkowa.

W praktyce, osoba prawna będąca wyłącznym właścicielem nieruchomości (np. budynku) dla potrzeb opodatkowania podatkiem od nieruchomości deklaruje całą powierzchnię tej nieruchomości. W przypadku współwłaścicieli, każdy z nich zobowiązany jest do zadeklarowania i zapłaty podatku proporcjonalnie do posiadanego udziału we współwłasności (np. w budynku o powierzchni 1000 m² podatnik będący współwłaścicielem w 40% deklaruje i opłaca podatek od 400 m²).

3.

Powyższe reguły opodatkowania współwłasności ulegają istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy w budynku została ustanowiona odrębna własność lokali. W razie wydzielenia lokali art. 3 ust. 4 Ustawy wyraźnie odsyła do regulacji zawartej w art. 3 ust. 5 Ustawy.

Art. 3 ust. 5 Ustawy w sposób całościowy normuje zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni stanowiących współwłasność w budynku z wyodrębnioną własnością lokali (ustawa o własności lokali nazywa tę część budynku „nieruchomością wspólną”). Nie modyfikuje natomiast zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi ich powierzchnia.

Zgodnie z literalnym brzmieniem art. 3 ust. 5 Ustawy „*obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność ciąży*

³ Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 12 marca 2004 r. (sygn. I SA/Gd 2511/2000), wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 9 października 2006 (I SA/Wa 1260/2006), wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7 grudnia 2006 r. (I FSK 299/2006); Lech Morawski „Zasady wykładni prawa” str. 87, TNOiK, Toruń 2006.

na właścicielach lokali w zakresie odpowiadającym częściom ułamkowym wynikającym ze stosunku powierzchni użytkowej lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku”.

Z treści powyższego przepisu jasno wynika, że właściciel lokalu celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych budynku powinien odnieść powierzchnię lokalu lub lokali, których jest właścicielem do powierzchni użytkowej całego budynku. Tak ustalony współczynnik powinien następnie odnieść do powierzchni wspólnych (powierzchni niewyodrębnionych) i zadeklarować jako podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

4.

Sposób obliczania udziału w powierzchniach wspólnych budynku zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 5 Ustawy można zilustrować następującym wzorem:

$$\frac{\text{POWIERZCHNIA LOKALU}}{\text{CAŁKOWITA POWIERZCHNIA BUDYNKU}} * \text{POWIERZCHNIA CZĘŚCI WSPÓLNEJ} = \text{PODSTAWA OPODATKOWANIA}$$

Powyższe, w sytuacji Spółki, oznacza, że:

- proporcja obliczona zgodnie z art. 3 ust. 5 Ustawy (zgodnie z powyższym wzorem), a więc jako stosunek powierzchni lokali będących jej własnością ($71.625,30 \text{ m}^2$) i całkowitej powierzchni użytkowej budynku ($276.787,90 \text{ m}^2$) wynosi **0,2587732**; konsekwentnie:
- udział Spółki w powierzchniach wspólnych budynku ($175.521,40 \text{ m}^2$) wynosi **45.420,24 m^2** ;
- podstawa opodatkowania, łącznie z powierzchnią lokali będących własnością , wynosi **117.045,54 m^2 ($71.625,30 \text{ m}^2 + 45.420,24 \text{ m}^2$)**.

5.

Co warte podkreślenia, art. 3 ust. 5 w identyczny sposób „czyta” prof. Leonard Etel – największy autorytet prawny w sprawach podatku od nieruchomości: „*powierzchnia lokalu osoby fizycznej wynosi 100 m^2 , a powierzchnia użytkowa budynku – 1000 m^2 . Stosunek tych powierzchni wynosi $1/10$. Ten ułamek odnosi się do powierzchni gruntu i do powierzchni części budynku stanowiących współwłasność (suszarnia, strych, piwnica). Właściciel lokalu powinien więc otrzymać decyzję z wyliczonym podatkiem od 100 m^2 lokalu, $1/10$ powierzchni gruntu, $1/10$ powierzchni strych itp. Osoba prawna będąca właścicielem takiego lokalu sama powinna w deklaracji wyliczyć ww. proporcje i na ich podstawie kwotę płaconego podatku.*”⁴

⁴ Leonard Etel, „Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, str. 180, C.H. Beck, Wydanie 2, Warszawa 2005.

WNIOSEK: Art. 3 ust. 5 Ustawy w swojej treści zawiera wyraźną dyrektywę postępowania w sytuacji wyodrębnienia w budynku własności lokali nakazując podatnikowi obliczenie dla celów podatku od nieruchomości udziału w powierzchniach niewyodrębnionych według proporcji powierzchni użytkowej lokali będących jego własnością i powierzchni użytkowej całego budynku.

AD. C WYKŁADNIA SYSTEMOWA ART. 3 UST. 5 USTAWY

1.

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 na zestawieniu badanej normy z regulacjami spoza danego aktu prawnego i analizie znaczenia normy w kontekście innych gałęzi prawa lub całego systemu prawnego.

2.

Zgodnie z treścią art. 3 ust. 4 Ustawy *„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 Ustawy prowadzi do wniosku, że w pierwszym z powyższych przepisów zawarto ogólną zasadę opodatkowania podatkiem od nieruchomości powierzchni budynku w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów. Ta ogólna zasada doznaje wyjątku w razie wystąpienia sytuacji opisanej w art. 3 ust. 5 Ustawy, a więc wyodrębnienia w budynku własności lokali. W takim przypadku, art. 3 ust. 4 ustawy wyraźnie bowiem odsyła do ust. 5, na co wprost wskazuje zwrot *„z zastrzeżeniem ust. 5”* – udział w powierzchniach wspólnych oblicza się wyłącznie na podstawie art. 3 ust. 5 Ustawy.

Dlatego opodatkowanie powierzchni wspólnych budynku, w którym wyodrębniono własność lokali, nie może przebiegać proporcjonalnie do udziałów wynikających z umowy o wyodrębnieniu własności lokali. Taki cel (gdyby faktycznie przyświecał ustawodawcy) w wystarczającym stopniu realizowałby już art. 3 ust. 4 Ustawy (w takiej sytuacji opodatkowywałaby 66,28% powierzchni wspólnej budynku, - 20,24%, - 13,48%).

Innymi słowy, skoro ustawodawca wprowadził do Ustawy przepis szczególny – art. 3 ust. 5, w którym zawarł inną zasadę obliczania udziału w powierzchni wspólnej niż ta wyrażona w treści art. 3 ust. 4, logiczne jest, że uczynił to celem uregulowania sytuacji opisanej w art. 3 ust. 4 i art. 3 ust. 5 Ustawy w różny sposób. Jest to jedyny racjonalny wniosek jaki można wyprowadzić z analizy wzajemnej relacji pomiędzy art. 3 ust. 4 i art. 3 ust. 5 Ustawy. Interpretacja, zgodnie z którą ustawodawca wprowadził do Ustawy przepis szczególny – art. 3

ust. 5 i mimo to opodatkował powierzchnię wspólną na zasadach z art. 3 ust. 4 Ustawy prowadziłyby bowiem do wniosku, że jeden z przepisów ustawy – art. 3 ust. 5 jest *de facto* zbędny.

3.

W ramach wykładni systemowej zewnętrznej art. 3 ust. 5 Ustawy należy ponownie przywołać cywilnoprawne zasady ustalania udziału w powierzchniach wspólnych budynku. Według ustawy o własności lokali (art. 3 ust. 3) udział ten należy obliczyć jako stosunek powierzchni wyodrębnionego lokalu do powierzchni wszystkich lokali. Tak ustaloną proporcję należy następnie odnieść do części wspólnych budynku.

Powyższy schemat obliczeń jest zatem zupełnie inny niż ten wynikający z treści art. 3 ust. 5 Ustawy. Ustawodawca dla celów podatku od nieruchomości przewidział bowiem, że powyższy udział liczy się w proporcji w jakiej powierzchnia wyodrębnionych lokali będących własnością podatnika pozostaje do powierzchni użytkowej całego budynku.

W tym kontekście należy uznać, że ustawodawca celowo wprowadził 2 różne sposoby kalkulacji udziału w powierzchniach wspólnych – inny w ustawie o własności lokali, inny w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Gdyby celem ustawodawcy było wprowadzenie w treści art. 3 ust. 5 Ustawy rozwiązania analogicznego do przyjętego w art. 3 ust. 3 ustawy o własności lokali, bądź wprost odwołałby się do regulacji zawartych w ustawie o własności lokali, bądź też inkorporowałby bezpośrednio do treści przepisu podatkowego regulację ustawy o własności lokali.

WNIOSEK: Analiza art. 3 ust. 5 Ustawy w kontekście brzmienia art. 3 ust. 4 Ustawy i art. 3 ust. 3 ustawy o własności lokali potwierdza wniosek, że proporcja, którą należy stosować celem obliczenia udziału w powierzchni wspólnej budynku powinna brać pod uwagę **po pierwsze – powierzchnię lokali wyodrębnionych stanowiących własność podatnika, po drugie – powierzchnię użytkową całego budynku.**

AD. D. ZASADY KONSTYTUCYJNE

1.

Normy konstytucyjne, jako stojące najwyższej w hierarchii źródeł prawa, wyznaczają minimalny zakres praw i maksymalny zakres obowiązków prawnopodatkowych. Stanowią także dyrektywę wykładni przepisów prawa podatkowego – nakazują ich interpretację w zgodzie z podstawowymi wartościami konstytucyjnymi.

2.

Art. 217 Konstytucji RP wymienia te elementy konstrukcyjne podatku, które powinny zostać określone w ustawie (przedmiot, podmiot, podstawa, stawki podatkowe, itd.). 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.

Powyższe przepisy kreują zatem nadrzędność ustawy podatkowej w materii normowania praw i obowiązków podatników. Innymi słowy, podstawą wartością konstytucyjną jest, aby **podatnik ponosił tylko takie podatki i tylko w takiej wysokości, jakie wprost wynikają z przepisów ustawy podatkowej.**

Konsekwentnie, wszelkie działania administracji zmierzające do nałożenia podatków nieprzewidzianych w ustawie podatkowej bądź rozszerzenia zakresu opodatkowania poza sytuacje wprost unormowane w przepisach ustaw podatkowych, będą bezskuteczne. Takie działania zastrzeżone są bowiem do wyłącznej kompetencji władzy ustawodawczej (podatki i ich wysokość muszą wynikać z treści ustaw podatkowych).

WNIOSEK: Zastosowanie przez organ podatkowy innej proporcji niż określona w art. 3 ust. 5 Ustawy, **nie będzie rodziło żadnych skutków prawnych. W takiej sytuacji organ podatkowy będzie bowiem tworzył prawo, a nie je stosował.**

Na zakończenie należy wskazać, że analogiczne wnioski dotyczą gruntów pod budynkiem, w którym została wyodrębniona własność lokali. Powyższe ustalenia w pełni się stosują również w tej sytuacji.

Spółka oświadcza, 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

Załączniki:

- pełnomocnictwo,
- dowód uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa,
- dowód wniesienia opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej.