



ul.

Znak sprawy: Fn-XIV.310. 2015

Poznań, 15 lipca 2019 r.

INTERPRETACJA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Prezydent Miasta Poznania na podstawie art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b, art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.), w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z dnia 18 lutego 2015r. (data wpływu) w zakresie przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014r. poz. 849 z późn. zm.)

postanawia uznać stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe w zakresie wszystkich postawionych pytań.

UZASADNIENIE

W dniu 18 lutego 2015 r. wpłynął wniosek, uzupełniony w dniu 27 kwietnia 2015 r., o wydanie interpretacji co do zakresu i sposobu stosowania przepisu art. 3 ust. 5 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991r. (Dz. U. z 2014r. poz. 849 z późniejszymi zm.-dalej zwana u.p.o.l.).

Przedstawiono następujący opis zdarzenia przyszłego:

Wnioskodawca jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej, położonej na obszarze Miasta Poznania, składającej się z działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków, których Wnioskodawca jest właścicielem.

Podatnik 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 1994r. o własności lokali (t.j. Dz. U. nr. 80, poz. 903 ze zm. – dalej u.w.l. Po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej.

Wnioskodawca rozważa ewentualne przeniesienie lokalu lub ułamkowej części prawa własności jednego (lub więcej) lokali na rzecz podmiotu trzeciego (Nabywca). W wyniku tych działań, Wnioskodawca oraz Nabywca stanie się z mocy prawa właścicielem (współwłaścicielem) dwóch lub więcej odrębnych lokali i jednocześnie współwłaścicielem w

odpowiednich częściach ułamkowych powierzchni wspólnych budynków znajdujących się na tej nieruchomości oraz współużytkownikiem gruntu.

Do opisanego stanu przyszłego zadano następujące pytania:

1. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w jednym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (dwóch lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy o własności lokali, a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej 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 wszystkich budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będąca własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji?

2. Czy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w każdym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (jednego lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu ustawy o własności lokali, a po wyodrębnieniu tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej 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 wszystkich budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będąca własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji?

3. Czy powyższe zasady ustalania podstawy opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdują również zastosowanie w przypadku, gdy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (Nabywcę)?

Wobec zadanych pytań przedstawiono następujące stanowiska Wnioskodawcy:

1. Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości jest kilka budynków i 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 budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, 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), pozostawiać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 3 ust. 5 ustawy o u.p.o.l. – podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

2. Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku, gdy na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków i w każdym z tych budynków ustanowiona zostanie odrębna własność (jednego lub więcej) lokali, spełniających wymóg samodzielności w rozumieniu u.w.l., a po wyodrębnieniu

tych lokali, w budynkach nie zostaną żadne inne lokale, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności nieruchomości wspólnej, to podatek od nieruchomości od części budynku stanowiącego współwłasność (części wspólnych) oraz od gruntu powinien zastać ustalony według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawiać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej budynków, a w konsekwencji – zgodnie z art. 5 ust 3 u.p.o.l., podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości powinna stanowić łączna powierzchnia użytkowa lokali wyodrębnionych będących własnością Wnioskodawcy oraz udział w częściach wspólnych budynków i w powierzchni gruntu obliczony przy zastosowaniu powyższej proporcji.

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

Uzasadniając pierwsze ze swoich stanowisk Wnioskodawca podnosi, że zgodnie z art. 3 ust 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązki podatkowe w podatku od nieruchomości podlegają podatnicy będący właścicielami nieruchomości. Jeżeli nieruchomość stanowi współwłasność dwóch lub więcej podatników, wówczas – na podstawie art. 3 ust. 4 obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach. Podstawę opodatkowania gruntów stanowi ich powierzchnia, natomiast dla budynków – powierzchnia użytkowa. Powyższa reguła opodatkowania współwłasności ulega istotnej modyfikacji w sytuacji, gdy ustanowiona jest odrębna własność lokali. Wówczas nie stosuje się art. 3 ust. 4 u.p.o.l., 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 ustawy o u.p.o.l. Przepis ten reguluje sposób opodatkowania powierzchni budynku oraz gruntu stanowiących współwłasność (części wspólne), w sytuacji gdy wyodrębniono własność lokali. Przytoczona regulacja prawna, ustalająca zasady opodatkowania nieruchomości wspólnej, nie modyfikuje zasad opodatkowania samych lokali. Podstawę opodatkowania nadal stanowi powierzchnia użytkowa. Z treści art. 3 ust. 5 ustawy o u.p.o.l. jasno wynika, że właściciel wyodrębnionego lokalu (lokalu) celem ustalenia swojego udziału w powierzchniach wspólnych powinien odnieść powierzchnie użytkową lokalu (lokalu), 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. Powyższa analiza art. 3 ust. 5 jest zgodna z poglądami prezentowanymi przez doktrynę prawa podatkowego i orzecznictwo sądów administracyjnych. Na potwierdzenie powyższego stanowiska powołał również wyrok: Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 listopada 2012r. (sygn. akt 647/11), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 2 lutego 2009r. III S.A./Wa 2535/08 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie w wyroku z dnia 28 sierpnia 2014r. (I S.A./OI 488/14).

Następnie Wnioskodawca przedstawił kwestię prawne dotyczące odrębnej własności lokali, dopuszczalności ich wyodrębniania itp. W podsumowaniu swoich wywodów stwierdza, że lokal stanowiący odrębną własność to nieruchomość składająca się z własności samego lokalu (ewentualnie z pomieszczeniami przynależnymi) oraz ułamkowego udziału we własności gruntu i części wspólnych budynku lub budynków, czyli udziału w nieruchomości wspólnej.

Podatnik stwierdza również, że zgodnie z art. 24 ustawy o księdze wieczystej 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. Wnioskodawca przytacza także wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 lipca 2014r. sygn. akt I S.A./GI 1753/13), który, zdaniem Wnioskodawcy,

ma znaczenie w niniejszej sprawie, gdyż dotyczy materii ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Uzasadniając drugie ze swoich stanowisk – wyodrębnienia lokali lub lokalu we wszystkich budynkach znajdujących się na danej nieruchomości, Wnioskodawca stwierdza, że zasady ustalania podstawy opodatkowania będą identyczne jak te opisane wyżej (identyczne jak w stanowisku nr 1 Wnioskodawcy).

W uzasadnieniu trzeciego ze stanowisk jest wskazywane, że powyższe zasady ustalania opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdą zastosowanie również w przypadku, gdy własność jednego (lub kilku) z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę), tak że własność poszczególnych lokali będzie należała wyłącznie tylko do jednego podmiotu. Gdy jednak zostanie przeniesiona ułamkowa własność części lokalu (część nieruchomości) na podmiot trzeci (Nabywcę) to lokal ten będzie stanowił odrębny przedmiot opodatkowania i podatek od nieruchomości powinien być obliczany w odrębnej deklaracji podatkowej. Dla tego lokalu ciąży obowiązek podatkowy solidarnie na wszystkich współwłaścicielach zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Ponadto Wnioskodawca nadmienia, że zgodnie z art. 6 ust. 9 u.p.o.l. 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, a wpis ma moc wsteczną od chwili złożenia wniosku o dokonanie wpisu, natomiast w przypadku zbycia lokalu już wydzielonego będzie to data sprzedaży.

W interpretacji indywidualnej z 14 maja 2015 r. Prezydent Miasta Poznania uznał przedstawione stanowiska za nieprawidłowe w zakresie wszystkich postawionych pytań. Organ wskazał, że opodatkowanie nieruchomości wspólnych, gdy wyodrębniono własność lokali, powinno nastąpić na podstawie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Funkcjonowanie tego przepisu musi być jednak uzupełnione zastosowaniem art. 3 ust. 4 u.p.o.l., w zakresie nieobjętym ww. regulacją. W związku z powyższym w przypadku nieruchomości składającej się z kilku działek ewidencyjnych, na której jest posadowionych kilka budynków i w jednym z nich wyodrębniono odrębną własność dwóch lub więcej lokali, a wszystkie pozostałe powierzchnie będą we współwłasności, to właściciel tych lokali opłaca podatek od nieruchomości od powierzchni użytkowej tych lokali oraz od części wspólnych i gruntu ustalony w sposób wskazany w ustawie tj. powierzchnia użytkowa części wspólnych (lub powierzchnia gruntu) x powierzchnia wyodrębnionego lokalu) powierzchnię użytkową budynku w którym wyodrębniono ten lokal. Natomiast co do pozostałych składników opodatkowania opodatkowanie następuje na podstawie art. 3 ust. 4 u.p.o.l.. W ten sposób wszystkie składniki opodatkowania podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w sposób określony w art. 2 u.p.o.l.

Takie samo stanowisko zostało zajęte w odniesieniu do drugiego z pytań skarżącej. Wskazał, że identyczna sytuacja zachodzi przy ocenie ostatniego ze stanowisk (nr 3) przedstawionych we wniosku, skoro zasada obliczania właściwej proporcji wskazana przez skarżącą została uznana za nieprawidłową, to zasada ta nie może mieć również zastosowania w przypadku kiedy własność jednego z odrębnych lokali lub w jednym z lokali zostanie przeniesiony udział w nieruchomości na podmiot trzeci (nabywcę).

Pismem z 27 lipca 2015 r. Wnioskodawczyni wniosła skargę na omówioną powyżej interpretację wnosząc o jej uchylenie w całości.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 17 maja 2016 r., I SA/Po 1641/15 uchylił zaskarżoną interpretację. W uzasadnieniu wyroku wskazał, że analiza art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że w konsekwencji prawnego wyodrębnienia lokali w ramach budynku, tj. utworzenia nieruchomości lokalowych, dla których urządzone zostały odrębne księgi wieczyste, obowiązek podatkowy w zakresie dotyczącym gruntu oraz części wspólnych budynku określa art. 3 ust. 5 u.p.o.l. Zatem wyodrębnienie w budynku własności poszczególnych lokali, niekoniecznie nawet wszystkich lokali w tym budynku, powoduje, że

zawsze zastosowanie znajdzie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. i to niezależnie od sposobu ustanowienia odrębnej własności lokali. Ustawa podatkowa nie zawiera bowiem w tym zakresie żadnego ograniczenia. Sposoby ustanowienia odrębnej własności lokali zostały określone w u.w.l. Zgodnie z art. 7 ust. 1 tej ustawy odrębną własność lokalu można ustanowić w drodze umowy, a także jednostronnej czynności prawnej właściciela nieruchomości albo orzeczenia sądu znoszącego współwłasność. Przepis art. 3 ust. 5 r u.p.o.l. reguluje jedynie zagadnienia związane z opodatkowaniem nieruchomości w razie wyodrębnienia własności lokali. Przepis ten nie zmienia ani określonego w art. 2 u.p.o.l. przedmiotu opodatkowania, ani określonych w art. 3 ust. 1 tej ustawy podmiotów opodatkowania, a jedynie określa, w jaki sposób obowiązek podatkowy ciąży na właścicielach wyodrębnionych lokali i to tylko w zakresie tej części nieruchomości, która jest przedmiotem współwłasności właścicieli poszczególnych lokali, czyli gruntu i części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali. Skoro ustawa podatkowa nie reguluje innych zagadnień związanych z odrębną własnością lokali, to należy przyjąć, że ustawodawca miał na uwadze regulacje zawarte w innych przepisach, w szczególności w u.w.l. i należy te regulacje uwzględniać. W konsekwencji skoro ustawodawca przewidział w art. 7 i art. 10 u.w.l., że właściciel nieruchomości może ustanowić odrębną własność lokali dla siebie na mocy jednostronnej czynności prawnej, to należy przyjąć, że do tak ustanowionej odrębnej własności lokali – wbrew stanowisku wyrażonemu w zaskarżonej interpretacji – znajduje zastosowanie art. 3 ust. 5 u.p.o.l.. Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 u.w.l. w razie wyodrębnienia własności lokali właścicielowi lokalu przysługuje udział w nieruchomości wspólnej jako prawo związane z własnością lokalu. W razie wyodrębnienia własności poszczególnych, choć niekoniecznie wszystkich lokali w budynku, zawsze zostaje jednocześnie wyodrębniona część wspólna nieruchomości, a udział w tej części wspólnej jest ściśle związany z własnością lokalu. Skoro ustawodawca przewidział możliwość ustanowienia odrębnej własności lokali przez właściciela dla siebie, to dopuścił, że w takiej sytuacji z prawem własności tych wyodrębnionych lokali będą związane udziały w nieruchomości wspólnej. Nie ma więc znaczenia, że prawo własności do wyodrębnionych w danym budynku lokali będzie należało do tego samego podmiotu. Na gruncie analizowanych przepisów istotne jest to, że część wspólna nieruchomości, stanowiąca współwłasność właścicieli poszczególnych lokali, powstaje zawsze w razie wyodrębnienia poszczególnych lokali, niezależnie zaś od tego, czy te wyodrębnione lokale należą do różnych podmiotów, czy do tego samego podmiotu. Tak rozumiana współwłasność części wspólnej nieruchomości jest swoista, biorąc pod uwagę treść art. 195 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 121 ze zm. – dalej: "k.c."), ale została przewidziana przez ustawodawcę, który zasadnicze znaczenie dla istnienia takiej współwłasności widzi w wyodrębnieniu w danym budynku lokali, a nie w fakcie, że wyodrębnione lokale należą do różnych podmiotów.

Sąd za uprawniony uznał wniosek, że ustanowienie odrębnej własności lokali tworzy w stosunku do nieruchomości gruntowej, jak i części wspólnych budynku współwłasność odmienną niż współwłasność nieruchomości zabudowanej, z której lokale nie zostały wyodrębnione. Tak też oba te rodzaje współwłasności potraktowała u.p.o.l., odnosząc ust. 5 art. 3 do sytuacji, w której wyodrębniono własność lokali. W takim bowiem przypadku zasadą jest właśnie odmienne traktowanie tego rodzaju współwłasności, która powstaje w wyniku wyodrębnienia lokali i istnieje, póki istnieje odrębna własność lokali. Jaki podmiot czy podmioty są właścicielami wyodrębnionych lokali nie ma w świetle brzmienia ww. przepisu znaczenia, gdyż kryterium decydującym o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na zasadach proporcji określonej w tym przepisie jest wyodrębnienie własności lokali. Zatem bez znaczenia w przypadku wyodrębnienia lokali pozostaje fakt, że właścicielem wszystkich wyodrębnionych lokali, jak i pozostałej części nieruchomości jest ten sam podmiot. 01 stycznia 2016 r. treść art. 3 ust. 5 u.p.o.l. uległa zmianie na mocy ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2015 r. poz. 1045). Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu, jeżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od części budynku stanowiących nieruchomość wspólną w rozumieniu art. 3 u.w.l. ciąży na właścicielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w nieruchomości wspólnej. Ta nowa regulacja jest znacząco odmienna od dotychczasowej. Zmiana ta nie miała charakteru porządkującego czy

redakcyjnego, lecz charakter normatywny. Uzasadnienie do projektu i sama nowelizacja potwierdza, że w poprzednio obowiązującym stanie prawnym proporcja, o której mowa w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., była uzależniona od powierzchni użytkowej budynku, w którym wyodrębniono lokal. Niewątpliwie brzmienie przepisu obowiązującego do końca 2015 r. umożliwiało łatwe zmniejszenie ciężaru podatkowego - wystarczyło bowiem wyodrębnić własność lokalu oraz pozostawić odpowiednio dużą część wspólną aby znacznie zmniejszyć obciążenie podatkiem od nieruchomości.

Od powyższego wyroku wywiedziona została przez organ skarga kasacyjna, na skutek której uwzględnienia NSA wyrokiem z 19 października 2018 r., II FSK 2320/16 uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę WSA w Poznaniu do ponownego rozpoznania. Wskazał, że poddany interpretacji stan faktyczny, a w konsekwencji dokonana przez sąd pierwszej instancji kontrola jej prawidłowości, wymagała uwzględnienia wszystkich elementów stanu faktycznego stanowiących implikację w zakresie oceny możliwości zastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego. Wnioskodawczyni w sformułowanych pytaniach i swym stanowisku dała wyraz przyjętej przez nią wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l. zawierając stwierdzenie, że 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. Prawidłowości takich wniosków nie potwierdził organ interpretacyjny, wskazując, że wykładnia gramatyczna tego przepisu nie pozostawia wątpliwości, jak należy liczyć ułamek stanowiący podstawę obliczania udziału w powierzchni części wspólnych oraz gruntu w przypadku wyodrębnienia lokalu/lokali. Jest to powierzchnia użytkowa lokalu lub lokali należących do danego podmiotu do powierzchni użytkowej całego budynku. Powierzchnię tę oblicza się wyłącznie do powierzchni danego budynku, a nie wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości. Przepis ten wyraźnie bowiem wskazuje, że ułamek ten odnosi się wyłącznie do powierzchni części wspólnych danego budynku ("całego budynku") i nie obejmuje innych budynków znajdujących się na danej nieruchomości. W zaskarżonym wyroku nie odniesiono się do dokonanej przez organ interpretacyjny oceny prawidłowości powyżej opisanej implikacji zestawienia stanowiska wnioskodawcy i wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l., a co stało się też powodem wydania niekorzystnej dla strony interpretacji. Skoro art. 3 ust. 5 u.p.o.l. posługuje się pojęciem "powierzchni użytkowej całego budynku", to nie można przez to rozumieć wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości. Podstawą takiego rozumowania nie może być też treść art. 3 ust. 5 u.w.l. Według tego przepisu, jeżeli nieruchomość, z której wyodrębnia się własność lokali, stanowi grunt zabudowany kilkoma budynkami, 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. W świetle powyższego w proporcji, o którym mowa w art. 3 ust. 5 u.w.l. jest uwzględniana także powierzchnia lokali znajdujących się w innych budynkach na tej samej nieruchomości. Jednak przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. reguluje omawianą kwestię w sposób zupełnie odmienny. Uznać należy to za zabieg celowy i świadomy, gdyż u.p.o.l. posługuje się własnymi specyficznymi definicjami i rozwiązaniami na określenie przede wszystkim przedmiotu opodatkowania, czego wyrazem są przepisy art. 1a ust. 1 i art. 2 ust. 1 u.p.o.l., w tym poprzez wyodrębnienie jako szczególnego przedmiotu opodatkowania w art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. części budynku. Przykładem tego jest także różnica pomiędzy sposobem ustalenia udziału właściciela lokalu wyodrębnionego w nieruchomości wspólnej według u.w.l. (art. 3 ust. 3 i 5) i obowiązku podatkowego właściciela wyodrębnionego lokalu od gruntu, stanowiącego część wspólną nieruchomości i od wspólnej części budynku (art. 3 ust. 5 u.p.o.l.). W pierwszym przypadku według wskazania z art. 3 ust. 3 u.w.l. udział właściciela wyodrębnionego lokalu 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 (por. E. Gniewek, pkt 5 w Komentarz do art. 195 Kodeksu cywilnego, publ. LEX/el). W drugim przypadku jest to proporcja wynikająca ze stosunku powierzchni użytkowej

danego lokalu do powierzchni użytkowej całego budynku. Zgodnie z zasadą autonomii prawa podatkowego przy interpretacji art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie ma potrzeby odwoływania się do pojęć funkcjonujących na gruncie u.w.l. Przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. został sformułowany jasno i nie ma wątpliwości co do tego, że nie odwołuje się on do pojęcia nieruchomości, na której znajdują się budynki, w których wyodrębniono lokale. Proporcja wynikająca z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. została wyrażona ułamkiem, w którym w liczniku jest powierzchnia użytkowa lokalu, a w mianowniku powierzchnia użytkowa całego budynku. Tym samym, prawidłowe zastosowanie przepisu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. zakłada ustalenie proporcji, o której mowa w tym przepisie, poprzez odniesienie powierzchni użytkowej lokali do powierzchni wyłącznie tego budynku, w którym znajdują się wyodrębnione lokale.

NSA wskazał również, że na gruncie art. 2 ust. 1 u.p.o.l. każdy budynek, podobnie jak każdy wyodrębniony lokal, stanowią odrębny przedmiot opodatkowania bez względu na to, czy został objęty jedną księgą wieczystą z innymi budynkami czy też nie. Wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie należy dokonywać w kontekście przepisów Kodeksu cywilnego oraz ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 707 ze zm. – dalej: "k.w.h."). W kwestiach dotyczących podatku od nieruchomości zastosowanie znajduje ustawa z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1629 ze zm. – dalej: "p.g.k."), bowiem zgodnie z art. 21 tej ustawy podstawę wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. W świetle przepisów tej ustawy, w ewidencji gruntów i budynków uwzględnia się oddzielnie każdą działkę gruntu, każdy budynek znajdujący się na danej działce gruntu ze wskazaniem jego położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowej i ogólnych danych technicznych oraz każdy wyodrębniony lokal. Nawet wobec tego osobne nieruchomości, dla których prowadzi się odrębną księgę wieczystą w zgodzie z art. 24 ust. 1 k.w.h. mogą podlegać opodatkowaniu na podstawie różnych podstaw prawnych. Przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości nie jest nieruchomość w rozumieniu art. 46 § 1 KC, dla której prowadzona jest jedna księga wieczysta, lecz wyłącznie rzeczy szczegółowo wymienione w art. 2 ust. 1 u.p.o.l.. Może się wobec tego w konkretnej sytuacji okazać, że przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część nieruchomości gruntowej lub budynkowej w rozumieniu przepisów prawa prywatnego.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu ponownie rozpoznając sprawę, w wyroku z dnia 14 marca 2019 r. uznał złożoną skargę za zasadną. Sąd w pierwszej kolejności stwierdził, że formułując opis zdarzenia przyszłego skarżąca podała, że jest użytkownikiem wieczystym nieruchomości gruntowej zabudowanej, położonej na obszarze Miasta Poznania składającej się z działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Na nieruchomości posadowionych jest wiele budynków, których wnioskodawczyni jest właścicielem. W tym kontekście sąd (w ślad za NSA) wskazał, że zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. **Zatem każdy z wymienionych w tym przepisie składników majątkowych jest odrębnym, samodzielny przedmiotem opodatkowania. Wobec tego na gruncie art. 2 ust. 1 u.p.o.l. każdy budynek, podobnie jak każdy wyodrębniony lokal, stanowią odrębny przedmiot opodatkowania bez względu na to, czy został objęty jedną księgą wieczystą z innymi budynkami czy też nie.**

Zdaniem Sądu wykładni przedstawionego przez skarżącą opisu zdarzenia przyszłego na gruncie art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie należy dokonywać w kontekście przepisów KC oraz k.w.h. W kwestiach dotyczących podatku od nieruchomości zastosowanie znajduje zwłaszcza art. 21 ust. 1 p.g.k. według którego, podstawę wymiaru podatków stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. W ewidencji uwzględnia się oddzielnie każdą działkę gruntu, każdy budynek znajdujący się na danej działce gruntu ze wskazaniem jego położenia, przeznaczenia, funkcji użytkowej i ogólnych danych technicznych oraz każdy wyodrębniony lokal. Nawet wobec tego osobne nieruchomości, dla których prowadzi się odrębną księgę wieczystą w zgodzie z art. 24 ust. 1 k.w.h. mogą podlegać opodatkowaniu na podstawie różnych podstaw prawnych. Przedmiotem opodatkowania w podatku od nieruchomości nie

jest nieruchomości w rozumieniu art. 46 § 1 KC, dla której prowadzona jest jedna księga wieczysta, lecz wyłącznie rzeczy szczegółowo wymienione w art. 2 ust. 1 u.p.o.l.. Może się wobec tego w konkretnej sytuacji okazać, że przedmiotem opodatkowania będzie jedynie część nieruchomości gruntowej lub budynkowej w rozumieniu przepisów prawa prywatnego. Konkludując tę część rozważań Sąd stwierdza, że z punktu widzenia przepisów u.p.o.l. nieistotny jest fakt objęcia kilku działek ewidencyjnych jedną księgą wieczystą. Istotny jest podział geodezyjny gruntu oraz dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Tymczasem Wnioskodawczyni formułując pytania opiera się niezgodnym z powyższymi rozważaniami założeniu, w świetle którego przez nieruchomości rozumie nieruchomości w ujęciu wieczystoksięgowym, tj. nieruchomości składającą się z działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej.

W opinii sądu oparcie się przez wnoszącą skargę przy formułowaniu pytań na nieodpowiadającym u.p.o.l. oraz p.g.k. założeniu samo w sobie determinowało konieczność uznania jej stanowiska za nieprawidłowe.

Odnosząc się do zarzutów naruszenia art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. sąd wskazuje, że zgodnie z pierwszym z powołanych przepisów, jeżeli nieruchomości lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem ust. 5. Zgodnie zaś z art. 3 ust. 5 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. W ocenie skarżącej proporcję, o której mowa w powołanym ostatnio przepisie należy liczyć w ten sposób, że licznik wyrażającego ją ułamka stanowić będzie powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomości (będących własnością wnioskodawczyni), zaś mianownik stanowić będzie całkowita powierzchnia użytkowa budynków.

Sąd w kontekście omawianego stanowiska zauważył, że posłużenie się słowem budynek w liczbie mnogiej, oznacza, że mianownik proporcji stanowić miałaby powierzchnia użytkowa wszystkich budynków znajdujących się na danej nieruchomości wieczystoksięgowej. Zdaniem organu sporną proporcję należy liczyć w ten sposób, że licznik wyrażającego ją ułamka stanowić będzie powierzchnia użytkowa lokalu lub lokali skarżącej, zaś mianownik stanowić będzie powierzchnia użytkowa całego budynku. W kontekście stanowiska organu sąd podkreśla fakt użycia słowa budynek w liczbie pojedynczej, co oznacza, że mianownik proporcji stanowić miałaby powierzchnia użytkowa jedynie tego budynku, w którym wyodrębniono własność lokalu lub lokali. Powierzchnię tę oblicza się wyłącznie do powierzchni danego budynku, a nie wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości.

Sąd kierując się wiążącymi wskazaniem sądu wyższej instancji stwierdził, że skoro przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. posługuje się pojęciem "powierzchni użytkowej całego budynku", to nie można przez to rozumieć wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości. Podstawą takiego rozumowania – z uwagi na autonomię prawa podatkowego – nie może być też treść art. 3 ust. 5 u.w.l. Przy interpretacji art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie ma potrzeby odwoływania się do pojęć funkcjonujących na gruncie tej ustawy. Proporcja wynikająca z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. została wyrażona ułamkiem, w którym w liczniku jest powierzchnia użytkowa lokalu, a w mianowniku powierzchnia użytkowa całego budynku. Tym samym, prawidłowe zastosowanie przepisu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. zakłada ustalenie proporcji, o której mowa w tym przepisie, poprzez odniesienie powierzchni użytkowej lokali do powierzchni wyłącznie tego budynku, w którym znajdują się wyodrębnione lokale. **Proporcja wynikająca z analizowanego przepisu znajduje odniesienie jedynie do części wspólnych budynku, w którym znajduje się wyodrębniony lokal oraz gruntu na którym znajduje się ten budynek.** Sąd przy tym zastrzega, że przez grunt należy rozumieć jedynie działkę ewidencyjną na której znajduje się budynek, w którym dokonano wyodrębnienia własności lokalu bądź lokali nie zaś wszystkie działki ewidencyjne objęte jedną księgą wieczystą.

Sąd nie zaakceptował twierdzenia organu, że właściciele wyodrębnionych lokali będą również opodatkowani na podstawie art. 3 ust. 4 u.p.o.l. za powierzchnię użytkową części wspólnych i powierzchnię gruntów nie objętą opodatkowaniem na zasadach wynikających z art. 3 ust. 5 u.p.o.l.. W wydanym w niniejszej sprawie wyroku NSA stwierdził, że wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia wykładni prawa, ale określa również jej granice. Regulacja prawna art. 3 ust. 5 u.p.o.l. jest językowo jasna i nie daje podstaw do akceptacji ocenianego stanowiska organu. Organ twierdzi, że interpretacja systemowa oraz funkcjonalna art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie powinna doprowadzić do modyfikacji zakresu przedmiotowego wynikającego z powyższych ustaw. Sąd jednak stwierdza, że wyniki pozajęzykowych metod wykładni nie mogą wykraczać poza wyraźnie językowe brzemienne przepisu.

Niezależnie od powyższego, Sąd stwierdził, że NSA w uchwale z 24 września 2018 r., II FPS 1/18 stwierdził, że to jaki podmiot czy podmioty są właścicielami wyodrębnionych lokali nie ma w świetle powstałej w związku z wyodrębnieniem własności lokali współwłasności znaczenia, albowiem wyłącznym kryterium decydującym o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, na zasadach proporcji określonej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., jest wyodrębnienie własności lokali. Bez znaczenia w przypadku wyodrębnienia lokali pozostaje zatem fakt, że właścicielem wszystkich wyodrębnionych lokali, jak i pozostałej części nieruchomości, jest ta sama osoba. W ocenie Sądu, organ odwołując się do reguł wykładni systemowej oraz funkcjonalnej celem rozszerzenia wielkości obowiązku podatkowego skarżącej spółki uczynił zasadnym zarzut skargi naruszenia art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji RP

Podsumowując całokształt rozważań Sąd stwierdził, że:

- z punktu widzenia przepisów u.p.o.l. nie istotny jest fakt objęcia kilku działek ewidencyjnych jedną księgą wieczystą. Na potrzeby stosowania unormowań powołanego ostatnio aktu istotny jest podział geodezyjny gruntu oraz dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Wnioskodawczyni formułując pytania opiera się niezgodnym z powyższymi rozważaniami założeniu, w świetle którego przez nieruchomość rozumie nieruchomość w ujęciu wieczystoksięgowym, tj. nieruchomość składającą się z działek ewidencyjnych ujętych w jednej księdze wieczystej. Oparcie się przez skarżącą przy formułowaniu pytań na nieodpowiadającym u.p.o.l. oraz p.g.k. założeniu samo w sobie determinowało konieczność uznania jej stanowiska za nieprawidłowe;
- proporcja wynikająca z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. została wyrażona ułamkiem, w którym w liczniku jest powierzchnia użytkowa lokalu, a w mianowniku powierzchnia użytkowa całego budynku (nie zaś wszystkich budynków znajdujących się na wszystkich działkach objętych jedną księgą wieczystą). Proporcja wynikająca z postanowień analizowanego przepisu znajduje odniesienie jedynie do części wspólnych budynku, w którym znajduje się wyodrębniony lokal oraz gruntu na którym znajduje się ten budynek. Przez grunt należy rozumieć jedynie działkę ewidencyjną na której znajduje się budynek, w którym dokonano wyodrębnienia własności lokalu bądź lokali nie zaś wszystkie działki ewidencyjne objęte jedną księgą wieczystą;
- przy wykładni art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie należy w żadnej mierze odwoływać się do reguł wykładni systemowej oraz funkcjonalnej celem rozszerzenia obowiązku podatkowego.

Po ponownym rozpatrzeniu wniosku organ podatkowy uznaje stanowiska Wnioskodawcy za nieprawidłowe z podanych poniżej względów.

W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że zgodnie z art. 153 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Tym samym, mając na uwadze wyżej opisaną ocenę prawną, organ podatkowy wskazuje, że zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Każdy z

wymienionych w tym przepisie składników majątkowych jest odrębnym, samodzielny przedmiot opodatkowania. Wobec tego na gruncie art. 2 ust. 1 u.p.o.l. każdy budynek, podobnie jak każdy wyodrębniony lokal, stanowią odrębny przedmiot opodatkowania bez względu na to, czy został objęty jedną księgą wieczystą z innymi budynkami czy też nie.

Zgodnie z art. 3 ust. 4 u.p.o.l., jeżeli nieruchomości lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach, z zastrzeżeniem ust. 5. Zgodnie zaś z art. 3 ust. 5 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. W ocenie Wnioskodawczyni proporcję, o której mowa w powołanym ostatnio przepisie należy liczyć w ten sposób, że licznik wyrażającego ją ułamka stanowić będzie powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawczyni), zaś mianownik stanowić będzie całkowita powierzchnia użytkowa wszystkich budynków. Organ podatkowy, kierując się wiążącymi wskazaniem Sądu, stwierdza, że skoro przepis art. 3 ust. 5 u.p.o.l. posługuje się pojęciem "powierzchni użytkowej całego budynku", to nie można przez to rozumieć wszystkich budynków znajdujących się na nieruchomości. Podstawą takiego rozumowania, z uwagi na autonomię prawa podatkowego, nie może być też treść art. 3 ust. 5 u.w.l. Przy interpretacji art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie ma potrzeby odwoływania się do pojęć funkcjonujących na gruncie tej ustawy. Proporcja wynikająca z art. 3 ust. 5 u.p.o.l. została wyrażona ułamkiem, w którym w liczniku jest powierzchnia użytkowa lokalu, a w mianowniku powierzchnia użytkowa całego budynku. Tym samym, prawidłowe zastosowanie przepisu art. 3 ust. 5 u.p.o.l. zakłada ustalenie proporcji, o której mowa w tym przepisie, poprzez odniesienie powierzchni użytkowej lokali do powierzchni wyłącznie tego budynku, w którym znajdują się wyodrębnione lokale. Proporcja wynikająca z analizowanego przepisu znajduje odniesienie jedynie do części wspólnych budynku, w którym znajduje się wyodrębniony lokal oraz gruntu na którym znajduje się ten budynek. Zastrzec należy przy tym, że przez grunt należy rozumieć jedynie działkę ewidencyjną na której znajduje się budynek, w którym dokonano wyodrębnienia własności lokalu bądź lokali, nie zaś wszystkie działki ewidencyjne objęte jedną księgą wieczystą.

Z powyższych względów za nieprawidłowe uznać należy i drugie stanowisko Wnioskodawczyni. W przypadku bowiem wyodrębnienia lokali również w innych budynkach, to analogicznie znajdzie zastosowanie wyżej opisany sposób obliczania podstawy opodatkowania w zakresie części wspólnych i gruntu – odrębnie do każdego budynku w którym wyodrębniono lokal lub lokale. Błędne jest zatem stanowisko Spółki, że w takim przypadku ustalenie podstawy opodatkowania w zakresie części wspólnych i gruntu nastąpi według proporcji w jakiej powierzchnia użytkowa wszystkich lokali stanowiących odrębną nieruchomość (będących własnością Wnioskodawcy), pozostawiać będzie do całkowitej powierzchni użytkowej wszystkich budynków.

W uzasadnieniu trzeciego ze stanowisk Spółka wskazała, że opisane przez nią zasady ustalania opodatkowania w podatku od nieruchomości znajdą zastosowanie również w przypadku, gdy własność jednego (lub kilku) z odrębnych lokali zostanie przeniesiona na podmiot trzeci (Nabywcę), tak że własność poszczególnych lokali będzie należała wyłącznie tylko do jednego podmiotu. Z tych względów, z uwagi za uznanie za nieprawidłowe opisanych przez nią zasad ustalania opodatkowania (stanowisk 1 i 2), nie można uznać za prawidłowego stanowiska nr 3. Zaznaczyć należy, że gdyby stanowiska Wnioskodawczyni były prawidłowe to pogląd wyrażony w tym punkcie byłby poprawny. W uchwale z 24 września 2018 r. sygn. akt II FPS 1/18 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził bowiem, że to jaki podmiot czy podmioty są właścicielami wyodrębnionych lokali nie ma w świetle powstałej w związku z wyodrębnieniem własności lokali współwłasności znaczenia, albowiem wyłącznym kryterium

decydującym o opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, na zasadach proporcji określonej w art. 3 ust. 5 u.p.o.l., jest wyodrębnienie własności lokali.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia. Interpretacja ta, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie niezwłocznie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Z up. PREZYDENTA MIASTA

Iwona Maćkowiak
Z-CIA DYREKTORA WYDZIAŁU

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

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 Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy) za pośrednictwem organu który wydał interpretację.

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

