

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.3120.6.2.2020
Data	2024-03-19
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budynków (lokalii) mieszkalnych oddawanych przez spółkę operatorską w najem na cele mieszkaniowe
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości, najem, budynki mieszkalne

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Łodzi, działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2023 poz. 2383 z późn. zm.),

po rozpatrzeniu

wniosku z dnia 10.06.2020 r. (data wpływu 16.06.2020 r.) w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości oraz uwzględniając wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 3831/21,

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie opodatkowania budynków (lokalii) mieszkalnych oddawanych przez spółkę operatorską w najem na cele mieszkaniowe według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) – jest **prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 16 czerwca 2020 r. do Wydziału Finansowego Urzędu Miasta Łodzi wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) w sprawie stawki podatkowej właściwej dla budynków (lokalii) mieszkalnych oddawanych przez spółkę operatorską w najem na cele mieszkaniowe.

W dniu 14 września 2020 r. Prezydent Miasta Łodzi wydał interpretację indywidualną nr DFP-Fn-I.31020.6.2.20120, w której uznał, że stanowisko Spółki przedstawione we wniosku w zakresie opodatkowania budynków (lokalii) mieszkalnych oddawanych przez spółkę operatorską w najem na cele mieszkaniowe według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) jest nieprawidłowe.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi wyrokiem z dnia 19 stycznia 2021 r. sygn. akt I SA/Łd 555/20 oddalił skargę Spółki na ww. interpretację indywidualną.

Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 22 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 3831/21 uchylił ww. wyrok WSA oraz ww. interpretację indywidualną.

W dniu 08.02.2024 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi zwrócił akta sprawy do Urzędu Miasta Łodzi.

We wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca prowadzi działalność deweloperską polegającą na wznoszeniu budynków wielorodzinnych i sprzedaży położonych w nich lokali. Obecnie Wnioskodawca planuje zmianę swojego oraz grupowego modelu biznesowego poprzez stopniowe odchodzenie od modelu deweloperskiego na rzecz modelu oferowania mieszkań na wynajem (dalej „model operatorski”). Nowy operatorski model biznesowy Wnioskodawcy zakłada m.in., że Spółka założy nowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, które będą właścicielami budynków wielorodzinnych (dalej „Inwestycje”), w których znajdować się będą lokale mieszkalne na wynajem. Wnioskodawca podjął już pierwsze kroki w celu zawiązania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością pod firmą, która ma mieć swoją siedzibę we Wrocławiu i która ma być właścicielem Inwestycji zlokalizowanej na terenie m. Łodzi (dalej „Spółka operatorska”). W szczególności Wnioskodawca przygotował projekt umowy spółki dla Spółki operatorskiej.

Spółka operatorska będzie oferowała lokale mieszkalne na wynajem długoterminowy na cele mieszkalne (nawet na kilka lat), przede wszystkim osobom fizycznym. Mogą się jednak zdarzyć sytuacje, że Spółka operatorska wynajmie niektóre lokale przedsiębiorcom, którzy będą oddawać lokale do korzystania swoim pracownikom czy współpracownikom na cele mieszkaniowe tych osób. Niezależnie jednak od tego, czy najemcą będzie osoba fizyczna nieprowadząca działalności czy też przedsiębiorca, w zawieranych umowach każdorazowo będzie znajdować się zastrzeżenie, że wynajmowany lokal mieszkalny może być wykorzystywany przez najemcę wyłącznie na cele mieszkaniowe jego lub osób, którym lokal jest udostępniany do faktycznego korzystania (np. pracownikom najemcy). Budynki i lokale nie będą zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług krótkotrwałego zakwaterowania (np. jako apartamenty na dni, aparthotel itp.), czy to przez samą Spółkę operatorską czy też przez najemców. Inwestycje będą stanowić środki trwałe Spółki operatorskiej, przy czym przed przyjęciem danej Inwestycji na środki trwałe może dojść do wydzielenia w niej samodzielnych lokali, w konsekwencji czego Spółka operatorska może przyjmować na stan środki trwałe w postaci lokali, a nie w formie całego budynku.

Budynki lub lokale w budynkach będą oznaczone w ewidencji gruntów i budynków jako budynki mieszkalne lub lokale mieszkalne w budynku mieszkalnym. W niektórych Inwestycjach mogą znajdować się również powierzchnie lub lokale komercyjne wykorzystywane przez najemców do prowadzenia działalności gospodarczej (np. parter budynku przeznaczony na lokale użytkowe). Nie zmieni to jednak klasyfikacji budynków, w których powierzchnie takie będą się znajdować – nadal w całkowitej powierzchni użytkowej budynku przeważać będzie powierzchnia mieszkalna, a same budynki będą wciąż klasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako budynki mieszkalne.

W związku z planowanymi Inwestycjami, Wnioskodawca jako przyszły wspólnik Spółki operatorskiej mającej być właścicielem budynków (lub lokali mieszkalnych) powstałych w ramach Inwestycji oraz podatnikiem podatku od nieruchomości w tym zakresie, powziął wątpliwości co do stawki podatku od nieruchomości, jaka będzie mieć zastosowanie przy opodatkowaniu tych budynków (lub lokali) oddawanych pod wynajem osobom fizycznym lub przedsiębiorcom na cele mieszkalne.

Wniosek został złożony na podstawie art. 14n § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, z którego brzmienia wynika, że z wnioskiem o wydanie interpretacji prawa podatkowego mogą wystąpić osoby planujące utworzenie spółki (tu Wnioskodawca), a tak wydana interpretacja przed powstaniem tej spółki daje jej ochronę prawną w zakresie dotyczącym działalności tej spółki, jeśli spółka się do niej zastosuje (tu Spółka operatorska).

Dla uniknięcia wątpliwości przedmiotem wniosku jest ustalenie stawki podatku od nieruchomości właściwej dla powierzchni budynków lub znajdujących się w nich lokali mieszkalnych:

- mających powstać w ramach Inwestycji w m. Łodzi,
 - których właścicielem będzie Spółka operatorska będąca jednocześnie podatnikiem podatku od nieruchomości z tego tytułu,
 - które będą wynajmowane na cele mieszkaniowe,
- i dla której właściwym organem podatkowym będzie Prezydent Miasta Łodzi.

Wniosek o wydanie interpretacji nie dotyczy ustalenia stawki podatku od nieruchomości dla lokali lub powierzchni użytkowych w budynkach (np. parter budynku z lokalami użytkowymi), które ze swojej natury są najmowane przez najemców na cele prowadzenia przez nich działalności gospodarczej.

Reasumując, zdaniem Wnioskodawcy, uznać należy, iż skoro budynki (lokale) będące własnością Spółki operatorskiej będą budynkami (lokalami) mieszkalnymi i będą wynajmowane wyłącznie na cele mieszkaniowe, to w świetle przepisów u.p.o.l. nie mogą one zostać uznane za budynki lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej lub zajęte na prowadzenie takiej działalności. Powyższe zatem nie daje podstaw do obciążenia Spółki operatorskiej stawką podatku od nieruchomości od tych budynków (lokali) określoną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. u.p.o.l. W związku z tym Wnioskodawca stoi na stanowisku, że będące przedmiotem wniosku budynki (lokale) mieszkalne należące do Spółki operatorskiej i oddawane w najem na cele mieszkaniowe powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawki wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l., tj. „od budynków lub ich części mieszkalnych”.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie dotyczące zdarzenia przyszłego.

Czy budynki (lokale) mieszkalne oddawane przez Spółkę operatorską w najem na cele mieszkaniowe będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej zdarzenia przyszłego.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z kolei w myśl art. 3 ust. 1 u.p.o.l. podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące m.in. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych.

Ponadto zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zastrzeżenie to przewiduje, że do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami.

Z kolei w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ustawodawca przewiduje niższą stawkę podatku od nieruchomości dla budynków (lub ich części) mieszkalnych, natomiast wyższą dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Z przytoczonych powyżej przepisów wynika zatem, że wszelkie budynki, budowle i grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą co do zasady są uznawane za związane z prowadzeniem takiej działalności. Niemniej jednak od zasady tej ustawodawca ustanowił istotny wyjątek stwierdzając, m.in. że

do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami. Jednocześnie, o ile budynki takie (lub ich części) nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, wówczas podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości wg stawki właściwej dla budynków (lub ich części) mieszkalnych, tj. wg stawki preferencyjnej.

Przy ustalaniu, czy dany budynek lub jego część jest budynkiem mieszkalnym, zdaniem Wnioskodawcy należy w pierwszej kolejności sięgnąć do normy wynikającej z art. 21 ustawy z 12 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. 2016 r. poz. 1629 ze zm.), w myśl której podstawą wymiaru podatków powinny być dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków, co wielokrotnie było potwierdzane w wyrokach sądowych. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 6 września 2016 r. sygn. akt II FSK 570/16 wskazał, że co do zasady o sposobie klasyfikacji gruntu lub budynku dla celów podatkowych w podatku od nieruchomości decyduje ich funkcja wskazana w ewidencji gruntów i budynków. Do danych bezwzględnie wiążących organ podatkowy przy wymiarze podatku od nieruchomości zalicza się dane dotyczące przeznaczenia, funkcji, obszaru i granic działek gruntu, a także rodzaju zabudowy i powierzchni użytkowej położonych na tych gruntach budynków.

W przepisach u.p.o.l. brak jest legalnej definicji pojęcia budynków mieszkalnych lub ich części „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”. Ustawa nie odsyła też w tym względzie do innych przepisów prawa. Dlatego zdaniem Spółki przy interpretacji tego pojęcia zasadne jest odniesienie się do jego znaczenia językowego. Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl/>) pojęcie „zająć” oznacza „zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię”. Takie podejście znajduje również potwierdzenie w judykaturze. Jak słusznie bowiem zauważa Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 lipca 2009 r. sygn. akt: II FSK 460/08: „Ażeby budynek mieszkalny mógł być opodatkowany stawką właściwą dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, musi być zatem zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie tylko znajdować się w posiadaniu przedsiębiorcy”.

Zatem do uznania, że dany budynek mieszkalny lub jego część należący do przedsiębiorcy jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej konieczne jest, aby rzeczywiście wykonywano w nim czynności składające się na prowadzenie takiej działalności. Natomiast, gdy jest on wykorzystywany zgodnie ze swoim przeznaczeniem do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych osób w nim zamieszkujących, to nie można mówić o jego zajętości na prowadzenie działalności gospodarczej, a jedynie o zajętości na cele mieszkaniowe.

Odnosząc powyższe rozważania do przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego, w pierwszej kolejności należy wskazać, że Spółka operatorska, którą założy Wnioskodawca, będzie przedsiębiorcą. W świetle tej okoliczności należy stwierdzić, że co do zasady posiadane przez tę spółkę grunty, budynki i budowle należy uznać za będące w posiadaniu przedsiębiorcy, a co za tym idzie za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wyjątkiem od tej zasady będą stanowiły budynki mieszkalne oraz grunty związane z tymi budynkami, które niezależnie od tego, że pozostają własnością Spółki operatorskiej (przedsiębiorcy), nie są uznawane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W opisanym zdarzeniu przyszłym również nie ulega wątpliwości, że Spółka operatorska będzie właścicielem budynków lub lokali mieszkalnych w Inwestycji. Okoliczność, że będą to budynki (lokale) mieszkalne będzie mieć bowiem odzwierciedlenie w stosownych zapisach w ewidencji budynków i gruntów. Co więcej budynki (lokale) stanowiące przedmiot niniejszego zapytania, i których właścicielem będzie Spółka operatorska, nie mogą zostać uznane za „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, bowiem w przedmiotowych nieruchomościach żadna działalność gospodarcza nie będzie prowadzona, a nieruchomości te będą „zapełnione” lokalami mieszkalnymi, które będą

wykorzystywane dla zaspokajania potrzeb mieszkaniowych osób w nich zamieszkujących. O mieszkalnym charakterze budynków (lokali) w ramach Inwestycji i braku ich zajętości na działalność gospodarczą obiektywnie świadczyć będzie też to, że:

- budynki i lokale będą wykańczane i urządzone w sposób umożliwiający ich długotrwałe zamieszkanie przez ludzi,
- Spółka operatorska będzie wynajmować lokale wyłącznie na potrzeby realizacji celów mieszkaniowych,
- w zawieranych przez Spółkę operatorską umowach najmu wykluczone będzie wykorzystywanie wynajmowanych powierzchni w sposób odmienny, w szczególności do prowadzenia w nich działalności gospodarczej przez najemców.

Skoro zatem zarówno prawna kwalifikacja budynków (lokali) w ramach Inwestycji oraz faktyczny sposób ich wykorzystania wskazują jednoznacznie na to, że będą to budynki (lokalne) mieszkalne przeznaczone na zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych, to brak jest podstaw do uznania, iż będą one związane lub zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a w konsekwencji, iż istnieją podstawy do obciążenia Spółki operatorskiej podatkiem od nieruchomości w stawce, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Zdaniem Wnioskodawcy w przypadku tych budynków (lokali) właściwa będzie stawka wynikająca z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l., tj. stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych.

Prezydent Miasta Łodzi uznał, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie opodatkowania budynków (lokali) mieszkalnych oddawanych przez spółkę operatorską w najem na cele mieszkaniowe według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) – jest prawidłowe.

W interpretacji indywidualnej wydanej w dniu 14 września 2020 r. nr DFP-Fn-I.31020.6.2.2020 Prezydent Miasta Łodzi uznał, że stanowisko zaprezentowane przez Wnioskodawcę jest nieprawidłowe.

Organ podatkowy wskazał, że z treści przepisów art. 1a ust. 1 pkt 3 i ust. 2a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. wynika, że kryterium decydującym o uznaniu budynków za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jest sam fakt posiadania ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez względu na to, czy są zajęte na prowadzenie przez niego działalności gospodarczej. Jednocześnie ustawodawca przewidział kilka wyjątków, gdy budynków nie uznaje się za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, wśród których znajdują się budynki mieszkalne, jednak z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

W świetle opisu zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku Spółka operatorska będzie oferowała lokale mieszkalne w budynkach wielorodzinnych na wynajem długoterminowy na cele mieszkalne (nawet na kilka lat) osobom fizycznym bądź przedsiębiorcom, którzy będą oddawać lokale do korzystania swoim pracownikom na ich cele mieszkaniowe. W zawieranych umowach każdorazowo będzie znajdować się zastrzeżenie, że wynajmowany lokal mieszkalny może być wykorzystywany przez najemcę wyłącznie na cele mieszkaniowe jego lub osób, którym lokal jest udostępniany do faktycznego korzystania (np. pracownikom najemcy).

Z powyższego wynika, że podstawowym przedmiotem działalności gospodarczej Spółki operatorskiej będzie wynajem nieruchomości polegający na świadczeniu usług długoterminowego zakwaterowania. W ocenie organu podatkowego o spełnieniu przesłanki zajęcia budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej świadczy nie tylko fizyczne zajęcie budynku przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność

gospodarczą, ale również sam fakt wykorzystywania budynku choćby w sposób pośredni dla celów prowadzonej działalności gospodarczej.

Wobec powyższego w interpretacji indywidualnej z dnia 14 września 2020 r. nr DFP-Fn-I.31020.6.2.20120 Prezydent Miasta Łodzi uznał, że budynki (lokale) mieszkalne oddawane przez Spółkę operatorską w najem na cele mieszkaniowe powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatkowej właściwej dla budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Uzasadniając swoje stanowisko, organ podatkowy powołał się na orzecznictwo sądów administracyjnych (m.in. wyrok NSA z dnia 17.09.2019 r. sygn. akt II FSK 3360/17, wyrok NSA z dnia 30.05.2017 r. sygn. akt II FSK 1014/15, wyroku WSA w Gliwicach z dnia 15.01.2020 r. sygn. akt I SA/Gl 912/19, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18.12.2018 r. sygn. akt I SA/Po 677/18, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28.07.2017 r. sygn. akt I SA/Wr 990/16, wyrok WSA w Warszawie z dnia 25.09.2017 r. sygn. akt III SA/Wa 5401/16, wyrok WSA w Lublinie z dnia 24.03.2017 r. sygn. akt I SA/Lu 23/17, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 20 czerwca 2012 r. sygn. akt I SA/Gd 440/12).

Na powyższą interpretację indywidualną Spółka złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, który wyrokiem z dnia 19 stycznia 2021 r. sygn. akt I SA/Łd 555/20 oddalił skargę Spółki, wskazując, że „o spełnieniu dyspozycji z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. należy mówić, gdy budynek lub jego część wykorzystywany jest do prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika-przedsiębiorcę, gdy przy wykorzystaniu tego budynku przedsiębiorca realizuje swoje cele gospodarcze, gdy budynek mieszkalny jest niezbędny do realizacji tych celów, gdy jest elementem przedsiębiorstwa, gdy przedsiębiorca wykorzystuje go i używa do osiągnięcia efektów działalności, czyli do osiągnięcia zysku. Nie jest natomiast konieczne, aby w budynku takim lub w poszczególnych lokalach była wykonywana jakaś działalność gospodarcza. Zajęcie budynku na prowadzenie działalności gospodarczej zaistnieje nie tylko wtedy, gdy podatnik-przedsiębiorca wprost zajmie lokal lub lokale mieszkalne na swoją działalność, np. przeznaczając je na biuro, ale także wtedy, gdy podatnik taki z uwagi na rodzaj prowadzonej działalności będzie pośrednio wykorzystywał budynek mieszkalny do prowadzenia tej działalności, właśnie tak, jak w przedstawionym we wniosku zdarzeniu przyszłym, wynajmując je w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. Na tym przecież będzie polegało prowadzenie działalności gospodarczej przez spółkę operatorską, na wynajmie mieszkań. Będzie to istotą tej działalności. Najem tych lokali będzie źródłem przychodów właściciela nieruchomości. Należy podkreślić, że w omawianym przepisie mowa jest o „zajęciu budynku mieszkalnego lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej”, a nie o „prowadzeniu w tym budynku lub w jego części działalności gospodarczej”. Spółka operatorska będzie realizowała cele mieszkaniowe, ale nie swoje lecz kontrahentów-najemców, bo na tym będzie polegało świadczenie usług przez tę spółkę, czyli będzie to istotą prowadzonej przez nią działalności gospodarczej. Budynek mieszkalny z mieszkaniami na wynajem lub wydzielone w nim samodzielne lokale mieszkalne będą środkami trwałymi spółki operatorskiej, a więc mienie to będzie środkiem do umożliwiającym prowadzenie działalności gospodarczej i osiągnięcie zysków. Taką argumentację analizowanego przepisu zawiera wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r. II FSK 1252/19, dostępny w CBOSA, a Sąd rozpoznający sprawę całkowicie ją podziela. W związku z powyższym nie są uzasadnione zarzuty naruszenia art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) i b) u.p.o.l. Organ dokonał prawidłowej interpretacji obu tych przepisów i prawidłowo ocenił, że w opisanym we wniosku zdarzeniu przyszłym zastosowanie znajdą podwyższone stawki podatku”.

W wyniku skargi kasacyjnej Spółki Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 22 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 3831/21 uchylił wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 19 stycznia 2021 r. sygn. akt I SA/Łd 555/20 oraz

interpretację indywidualną Prezydenta Miasta Łodzi z dnia 14 września 2020 r. nr DFP-Fn-I.31020.6.2.20120 w przedmiocie podatku od nieruchomości.

W uzasadnieniu wyroku Naczelny Sąd Administracyjny, dzieląc argumentację zawartą w wyroku NSA z dnia 12 lipca 2023 r. sygn. akt III FSK 250/23, wskazał, że „w myśl art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. (przepis dodany do ustawy z dniem 1 stycznia 2016 r.) do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami (...) Za budynki mieszkalne uważać należy co do zasady budynki sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków (por. art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne, Dz. U. z 2021 r. poz. 1990 ze zm.) (...)”

Art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. nie pozwala na odnoszenie pojęcia „związane z działalnością gospodarczą” do budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, nawet gdyby znajdowały się w posiadaniu przedsiębiorcy, którego aktywność dotyczy wyłącznie prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. W konsekwencji dla zastosowania w takim przypadku do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki opodatkowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., przesądzające i wyłączne znaczenie będzie miała okoliczność ich „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”. Zdaniem rozpatrującego niniejszą sprawę składu orzekającego NSA przesłanka „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej:” ma w tym kontekście autonomiczny i zakresowo węższy charakter w stosunku do pojęcia „związany z prowadzeniem działalności gospodarczej” oraz stanowi ona okoliczność faktyczną, a nie prawną.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że przez zwrot legislacyjny „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym/fizycznym wykorzystywaniu (zajęciu) całości albo określonej części budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. prowadzeniu w tej części budynku działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.

Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie będą mogły być uznane natomiast te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika (np. dewelopera, spółdzielnię mieszkaniową, spółkę komunalną, podmiot działający w formule społecznej agencji najmu albo społecznej inicjatywy mieszkaniowej lub innego właściciela będącego przedsiębiorcą) do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach gospodarczej działalności podatnika (np. komercyjnego najmu). Istotne jest to, by w budynku (lokalu) mieszkalnym realizowany był cel polegający na zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych w przedstawionym wyżej rozumieniu. Bez znaczenia pozostaje natomiast okoliczność, czy funkcja ta (tzn. mieszkaniowa) realizowana jest przez podatnika, czy jego najemcę. Przeciwny pogląd nie tylko kłóci się z istotą regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i lokali mieszkalnych, lecz jest również trudny do zaakceptowania ze względów społecznych.

W świetle powyższego NSA, orzekając w tej sprawie w składzie (podobnie zresztą jak w ww. wyroku z 12 lipca 2023 r.), nie podziela stanowiska zawartego w wyroku z 23 stycznia 2020 r. sygn. akt II FSK 2064/19, w którego uzasadnieniu powiązано kryterium „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., z okolicznością, że lokale mieszkalne „stanowią element przedsiębiorstwa skarżących i wykorzystywane są do prowadzenia działalności gospodarczej poprzez ich wynajem na cele mieszkaniowe, zaś jako takie muszą zostać uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej [...]”. Wywód ten powielony został m.in. w wyroku NSA z 15 września 2022 r. sygn. akt III FSK 975/21. NSA w tym składzie aprobuje natomiast przeciwnie zapatrywania prezentowane w prawomocnym wyroku WSA w Szczecinie z 22 lipca 2020 r. sygn. akt

I SA/Sz 990/19, w wyroku NSA z 15 stycznia 2013 r. sygn. akt II FSK 933/11, a także w literaturze (...).

Zgodzić wszakże należy się z tezą, że powtarzający się (w założeniu) krótkotrwały odpłatny najem lokali mieszkalnych (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych podatnika i jego rodziny lub osób trzecich, zbliżony jest w istocie do świadczenia usług hotelarskich, zapewnienia krótkotrwałego zakwaterowania (praktyka coraz bardziej popularna w kurortach oraz miejscowościach mających znaczenie turystyczne, a także biznesowe) i w związku z tym czynność taka skutkuje zajęciem lokalu (budynku) mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. Z zarysowanego we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji stanu faktycznego nie wynika jednak, by skarżąca spółka zamierzała zajmować się taką formą aktywności, lecz wynajmem lokali mieszkalnych za zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych najemców w przedstawionym wyżej znaczeniu”.

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 ten sąd oraz organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia”.

Biorąc pod uwagę ocenę prawną Naczelnego Sądu Administracyjnego zawartą w wyroku z dnia 22 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 3831/21, uchylającym wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 19 stycznia 2021 r. sygn. akt I SA/Łd 555/20 oraz interpretację indywidualną Prezydenta Miasta Łodzi z dnia 14 września 2020 r. nr DFP-Fn-I.31020.6.2.20120, organ podatkowy uznał jak w rozstrzygnięciu niniejszej interpretacji.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90 – 434 Łódź, w dwóch egzemplarzach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 i art. 47 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz. U. z 2023 r. poz. 1634 z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miasta Łodzi, Departament Finansów Publicznych, Wydział Finansowy, ul. Sienkiewicza 5, 90 – 113 Łódź.