

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.3120.9.1.2024
Data	2024-04-22
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości lokali mieszkalnych w najmie długoterminowym
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości, najem długoterminowy

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 23.01.2024 r. (data wpływu 23.01.2024 r.) w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości,

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- 1) opodatkowania lokali mieszkalnych oddawanych w najem długoterminowy na cele mieszkaniowe według stawki dla budynku lub ich części mieszkalnych 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 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) – jest **prawidłowe**,
- 2) opodatkowania gruntów związanych z lokalami mieszkalnymi oddawanymi w najem długoterminowy na cele mieszkaniowe według stawki dla gruntów pozostałych przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) – jest **prawidłowe**,
- 3) niewykazywania do opodatkowania budowli związanych z budynkami mieszkalnymi, w których znajdują się lokale mieszkalne oddawane w najem długoterminowy na cele mieszkaniowe – jest **prawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 23 stycznia 2024 r. do Wydziału Finansowego Urzędu Miasta Łodzi wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. art. 1a ust. 1 pkt 3, art. 1a ust. 1 pkt 4, art. 1a ust. 2a pkt 1, art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c, art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a, art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.; dalej u.p.o.l.) oraz art. 16c pkt 2a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. 2023 poz. 2587 ze zm.; dalej u.p.d.o.p.) w sprawie stawki podatku od nieruchomości właściwej dla lokali mieszkalnych oddawanych w najem długoterminowy na cele mieszkaniowe, dla gruntów związanych z budynkami, w których znajdują się te lokale, oraz dla budowli związanych z tymi budynkami.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na długoterminowym wynajmie lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe osób fizycznych.

Swoją działalność Wnioskodawca realizuje poprzez posiadany kompleks 4 budynków mieszkalnych, w których skład wchodzi m.in. lokale mieszkalne oraz garaże podziemne [dalej: Budynki] zlokalizowane na działkach przy ul. w Łodzi [dalej: Grunty] wraz z infrastrukturą towarzyszącą, m.in. w postaci ogrodzenia, drogi wewnętrznej i terenu utwardzonego przy budynkach [dalej: Budowle] [dalej: Grunty, Budynki i Budowle łącznie jako: Nieruchomość]. Wnioskodawca jest właścicielem lub użytkownikiem wieczystym Nieruchomości (Grunty mają różny status w tym zakresie). Nieruchomość (wraz z naniesieniami budowlanymi) została nabyta przez Wnioskodawcę na mocy aktu notarialnego Rep. A [dalej: Akt notarialny lub Akt].

W związku z powyższym na Wnioskodawcy spoczywa obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości z tytułu Nieruchomości (w tym Budynków) począwszy od stycznia 2024 r.

Poprzedni właściciel Nieruchomości (inwestor w rozumieniu Prawa budowlanego) uzyskał zaświadczenia z 4 lipca 2023 r. stanowiące potwierdzenie przyjęcia zawiadomienia o zakończeniu budowy Budynków oraz niezgłoszenia sprzeciwu do ich użytkowania (jako substytut pozwolenia na użytkowanie) [dalej: Zaświadczenia]. Zaświadczenia potwierdzają, że Budynki mają status budynków mieszkalnych wielorodzinnych.

Umowy najmu lokali mieszkalnych są zasadniczo podpisywane na okres 12 miesięcy z możliwością przedłużenia na kolejne okresy. Lokale mieszkalne są wynajmowane wraz z pełnym umeblowaniem. W cenę najmu wliczone są opłaty za części wspólne Budynków. Wynajmujący oddaje najemcom do użytkowania znajdujące się na terenie Nieruchomości miejsca postojowe naziemne oraz zlokalizowane w garażach podziemnych. Wynajmujący nie wyklucza zawierania umów najmu z osobami prawnymi, ale z zastrzeżeniem umownym, że lokale będą służyć zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych osób fizycznych, np. pracowników. Wynajmujący nie przewiduje możliwości prowadzenia działalności gospodarczej przez najemców w lokalach mieszkalnych, np. prowadzenia biura, co wynika również z treści umów najmu.

Budynki są środkami trwałymi Wynajmującego (dla celów podatkowych), z tytułu których Wnioskodawca nie zalicza do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p. Wynika to z art. 16c pkt 2a u.p.d.o.p. Według tego przepisu amortyzacji nie podlegają m.in. budynki mieszkalne oraz lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość. W związku z powyższym, Wnioskodawca nie jest uprawniony do zaliczania odpisów amortyzacyjnych od Budynków do kosztów uzyskania przychodów.

Opłaty eksploatacyjne związane z wynajmowanymi lokalami w Budynkach stanowią koszty uzyskania przychodów Wynajmującego.

W deklaracji na PON począwszy od 2024 r. Wnioskodawca będzie stosował następujące zasady opodatkowania:

1. do Budynków – stawka dla budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.),
2. do Gruntów – stawka dla gruntów pozostałych (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.),
3. do Budowli – Wnioskodawca nie wykaże do opodatkowania budowli związanych z budynkami mieszkalnymi.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytania dotyczące stanu faktycznego.

- 1) Czy w deklaracji na PON Wnioskodawca prawidłowo stosuje stawkę dla budynków mieszkalnych do posiadanych Budynków?
- 2) Czy w deklaracji na PON Wnioskodawca prawidłowo stosuje stawkę dla gruntów pozostałych do posiadanych Gruntów?

- 3) Czy w deklaracji na PON Wnioskodawca prawidłowo nie wykazuje do opodatkowania posiadanych Budowli?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego.

Ad. 1 i 2)

Zdaniem Wnioskodawcy, w deklaracji na PON stawka stosowana dla Budynków (stawka dla budynków mieszkalnych) i dla Gruntów (stawka dla gruntów pozostałych) jest prawidłowa.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. preferencyjnej stawce PON podlegają budynki mieszkalne. Na podstawie art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. budynki mieszkalne są wyłączone z kategorii „budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Analogicznie art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. dotyczy także gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi, dla których właściwa jest stawka dla gruntów pozostałych (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c upol).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. budynki mieszkalne lub ich części mogą podlegać stawce dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, jeżeli są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Do tej pory nie było jednoznaczne w praktyce, jak należy rozumieć przesłankę „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”. Zgodnie z jednym z poglądów przesłankę tę należy odnosić do fizycznego sposobu wykorzystania powierzchni budynku, np. na prowadzenie biura, a więc z punktu widzenia faktycznego użytkownika, np. najemcy. Drugi pogląd wskazywał, że jeżeli budynek mieszkalny stanowi środek trwały wynajmującego, to należy stosować stawkę dla działalności gospodarczej, nawet jeśli najemca wykorzystuje lokal na potrzeby mieszkaniowe. Pogląd ten jest kontrowersyjny, gdyż w istocie prowadzi do zatarcia przesłanki „związania z prowadzeniem działalności gospodarczej” (która posiada definicję legalną) i „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”.

W dniu 12 lipca 2023 r. Naczelny Sąd Administracyjny [dalej: NSA] wydał wyrok sygn. III FSK 250/23, w którym to wypowiedział się w sprawie opodatkowania PON budynków i lokali mieszkalnych wynajmowanych długoterminowo, a dokładniej właściwego rozumienia przesłanki „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Zdaniem NSA, stawka podatku od nieruchomości przewidziana dla działalności gospodarczej nie może być stosowana w stosunku do budynku czy lokalu mieszkalnego, w którym zaspokajane są potrzeby mieszkaniowe najemców.

NSA stoi na stanowisku, iż „art. 1a ust. 1 pkt 3 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”.

W dalszej części swoich rozważań NSA podkreśla, że „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 [...] 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”.

Potwierdzeniem tej linii orzeczniczej sądów są kolejno wyroki: wyrok NSA z 22 listopada 2023 r. sygn. III FSK 3831/21 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 15 listopada 2023 r. sygn. III SA/Wa 1346/23. W uzasadnieniu wyroku NSA z 22 listopada 2023 r. wskazano, że „[...] 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 ocenie NSA stanowisko to znajduje zastosowanie także wówczas, gdy oddanie lokali przez podatnika do korzystania na cele mieszkalne nastąpiło w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej (np. najmu komercyjnego). A zatem należy przyjąć, że budynek mieszkalny, który służy trwałemu zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych osób fizycznych, podlega opodatkowaniu według stawki preferencyjnej PON właściwej dla budynków mieszkalnych.

Ponadto, potwierdzenie powyższego stanowiska można odnaleźć w wyroku WSA w Warszawie z 15 listopada 2023 r., w którym sąd uznał, że jeśli dany budynek (lokal) wykorzystywany jest na cele mieszkalne w ramach najmu, to powinien być objęty preferencyjną stawką PON właściwą dla budynków mieszkalnych niezależnie od faktu, że lokale oddawane są w najem przez spółkę w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Lokale mieszkalne znajdujące się w Budynkach są wynajmowane na cele mieszkalne, na okres wynoszący co do zasady 12 miesięcy. Spełniają zatem warunek „trwałego zaspokajania podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu”. Potwierdza to również klasyfikacja Budynków zawarta w Zaświadczeniach – „budynki mieszkalne wielorodzinne”, a więc z pierwotną funkcją Budynków.

Mając powyższe na uwadze, Wnioskodawca przyjmuje stanowisko, że właściwą stawką PON dla Budynków jest stawka dla budynków mieszkalnych, a dla powiązanego Gruntu stawka dla gruntów pozostałych.

Również z wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 października 2023 r. sygn. SK 23/19 można wynieść, że funkcjonalnie przepisy dotyczące opodatkowania budynków mieszkalnych oraz znajdujących się w nich garaży mają służyć preferencyjnemu opodatkowaniu budynków wykorzystywanych na cele mieszkalne. W wyroku zaznaczono, że skoro garaże stanowią część takiego budynku mieszkalnego, to niezależnie od ich prawnego wyodrębnienia, powierzchnia garaży powinna być opodatkowana stawką dla budynków mieszkalnych.

Ad. 3)

Zdaniem Wnioskodawcy, w deklaracji na PON Wnioskodawca prawidłowo nie wykazuje do opodatkowania posiadanych budowli.

Z art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. wynika, że do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami.

Zasada opisana w tym przepisie nie odnosi się wprost do budowli. Niemniej w praktyce potwierdzonej również orzecznictwem funkcjonuje podejście, że budowle związane z nieruchomościami mieszkalnymi nie podlegają PON.

NSA w wyroku z 9 maja 2017 r. sygn. II FSK 978/15 orzekł, że wyłączenie budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami z gruntów, budynków i budowli

związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej obejmuje także budowle, które związane są z budynkami mieszkalnymi.

Uzasadniając brak związania budowli z działalnością gospodarczą NSA twierdzi, że „podobne funkcje, tj. związane z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych, mogą spełniać obiekty budowlane (zarówno obiekty małej architektury jak i budowle), położone w obrębie gruntów związanych z budynkiem mieszkalnym, a niestanowiące przynależności konkretnego lokalu mieszkalnego, lecz służące zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych ogółu mieszkańców budynku”.

NSA wyjaśnia, że „przez grunty związane z budynkami mieszkalnymi należy rozumieć nie tylko grunty, na których taki obiekt budowlany został posadowiony, ale również grunty doń przylegające, zapewniające właściwe korzystanie z tego budynku, niezbędną obsługę budynku oraz jego mieszkańców, w tym w zakresie odpowiedniego skomunikowania, zabezpieczenia porządku, rekreacji (np. chodniki, drogi dojazdowe, skwery, place dla dzieci) oraz zaspokojenia innych niezbędnych potrzeb związanych z korzystaniem z powierzchni mieszkaniowej budynku”.

Zdaniem NSA „opodatkowanie podatkiem od nieruchomości nie dotyczy budowli zlokalizowanych na gruntach, które należy traktować jako związane z budynkami mieszkalnymi (...), nawet jeżeli nie stanowią części składowej lokali mieszkalnych, ale których przeznaczenie wiąże się z realizacją potrzeb mieszkaniowych i nie są one wykorzystywane dla prowadzenia działalności gospodarczej”.

Wynika stąd, że budowle, które są położone na gruntach przylegających do budynku mieszkalnego i służących jego właściwemu wykorzystaniu i które są związane z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych ogółu mieszkańców budynku, nie podlegają opodatkowaniu PON.

Podobne stanowisko znajduje się w wyroku NSA z 28 lipca 2016 r. sygn. II FSK 1795/14 oraz w wyroku z 15 stycznia 2013 r. sygn. II FSK 933/11. W uzasadnieniu NSA wskazał, że budowle przeznaczone na cele mieszkalne oraz „budowle zlokalizowane na gruntach, które należy traktować jako związane z budynkami mieszkalnymi”, niespełniające przesłanki związania z działalnością gospodarczą a przeznaczone na realizację potrzeb mieszkaniowych – nie podlegają opodatkowaniu PON. Powyższe wyroki dotyczą spółdzielni mieszkaniowych, jednak według wyroku NSA z 9 maja 2017 r. „dokonaną w nich interpretację art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. można odnieść również do innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą [...]”.

Z powyższego orzecznictwa wynika, że budowle związane z budynkami mieszkalnymi nie podlegają opodatkowaniu PON, jako że są częściami składowymi nieruchomości mieszkalnych.

Mając powyższe na uwadze, Wnioskodawca przyjmuje, że Budowle znajdujące się na Gruncie związane z Budynkami nie podlegają opodatkowaniu PON, jako że nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w związku z art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l.

Prezydent Miasta Łodzi uznał, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- 1) opodatkowania lokali mieszkalnych oddawanych w najem długoterminowy na cele mieszkaniowe według stawki dla budynku lub ich części mieszkalnych 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 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) – jest prawidłowe,**
- 2) opodatkowania gruntów związanych z lokalami mieszkalnymi oddawanymi w najem długoterminowy na cele mieszkaniowe według stawki dla gruntów pozostałych przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.) – jest prawidłowe,**

3) niewykazywania do opodatkowania budowli związanych z budynkami mieszkalnymi, w których znajdują się lokale mieszkalne oddawane w najem długoterminowy na cele mieszkaniowe – jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm., zwanej dalej u.p.o.l.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty, 2) budynki lub ich części oraz 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W art. 5 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. zostały określone stawki podatku od nieruchomości dla poszczególnych kategorii gruntów i budynków, w tym m.in.:

- dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków (pkt 1 lit. a),
- dla gruntów pozostałych (pkt 1 lit. c),
- dla budynków lub ich części mieszkalnych (pkt 2 lit. a),
- dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (pkt 2 lit. b).

Pojęcie gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zostało zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jako grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. W świetle ust. 2a do budynków i gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się m.in. budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami.

Z kolei zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. poprzez działalność gospodarczą należy rozumieć działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 ze zm.), z zastrzeżeniem ust. 2, czyli zorganizowaną działalność zarobkową, wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły. W świetle ust. 2 za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie uważa się: działalności rolniczej lub leśnej; wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5; działalności, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, tj. działalności rolników w zakresie sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.).

Z treści powyższych przepisów wynika, że kryterium decydującym o uznaniu gruntów, budynków i budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jest co do zasady 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 (art. 1a ust. 1 pkt 3 i ust. 2a w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.).

Z aktualnego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że w przypadku lokali mieszkalnych oddawanych w najem długoterminowy na cele mieszkaniowe zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l. dla budynków lub ich części mieszkalnych. Natomiast w przypadku lokali mieszkalnych oddawanych w najem krótkoterminowy mamy do czynienia z zakwaterowaniem krótkotrwałym o charakterze usług

hotelarskich, więc zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (zob. m.in. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2024 r. sygn. akt III FSK 1473/22, wyrok NSA z dnia 22 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 3831/21, wyrok NSA z dnia 22 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 4264/21, wyrok NSA z dnia 12 lipca 2023 r. sygn. akt III FSK 250/23, wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2013 r. sygn. akt II FSK 933/11).

Naczelnny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroków z dnia 7 lutego 2024 r. sygn. akt III FSK 1473/22 oraz z dnia 22 listopada 2023 r. sygn. akt III FSK 3831/21 i III FSK 4264/21, dzieląc argumentację zawartą w wyroku 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 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 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 nie podzielił stanowiska zawartego w wyroku NSA z dnia 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 dnia 15 września 2022 r. sygn. akt III FSK 975/21. NSA w tym składzie aprobuje natomiast przeciwne zapatrywania prezentowane w prawomocnym wyroku WSA w Szczecinie z dnia 22 lipca 2020 r. sygn. akt I SA/Sz 990/19, w wyroku NSA z dnia 15 stycznia 2013 r. sygn. akt II FSK 933/11, a także w literaturze (m.in. L.Etel, Budynki mieszkalne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 8 z 2022 r., s. 30 i nast., A. Kałużny, Pechowiec zapłaci (30) razy więcej – o wpływie stanowiska MF na opodatkowania mieszkań podatkiem od nieruchomości, Przegląd Podatkowy Nr 6/2023, s. 9 i nast.).

Natomiast 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.

W świetle opisu stanu faktycznego przedstawionego we wniosku Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na długoterminowym wynajmie lokali mieszkalnych na cele mieszkaniowe osób fizycznych. Umowy najmu lokali mieszkalnych są co do zasady podpisywane na okres 12 miesięcy z możliwością przedłużenia na kolejne okresy. Wynajmujący nie wyklucza zawierania umów najmu z osobami prawnymi, ale z zastrzeżeniem umownym, że lokale będą służyć zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych osób fizycznych, np. pracowników. Wynajmujący nie przewiduje możliwości prowadzenia działalności gospodarczej przez najemców w lokalach mieszkalnych, np. prowadzenia biura, co wynika również z treści umów najmu.

Z powyższego wynika, że podstawowym przedmiotem działalności gospodarczej Spółki będzie wynajem lokali mieszkalnych polegający na świadczeniu usług zakwaterowania długoterminowego, co w świetle powyższego orzecznictwa sądów administracyjnych uzasadnia stosowanie dla budynków mieszkalnych stawki dla budynków lub ich części mieszkalnych określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l., a dla gruntów związanych z tym budynkami stawki dla gruntów pozostałych określonej w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.p.o.l. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają również budowle związane z budynkami mieszkalnymi, których przeznaczenie wiąże się z realizacją potrzeb mieszkaniowych i nie są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego 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.