

Poznań, data pisma zgodna z datą złożenia podpisu elektronicznego

Znak sprawy: (...)

UID: (...)

Kod kontrahenta: (...)



Nr rejestru: 16032603211

(...)

(...)

(...)

Adres do e-Doręczeń:

(...)

Interpretacja przepisów prawa podatkowego

Prezydent Miasta Poznania na podstawie art. 14j § 1 i 3 w związku z art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm., dalej: „**o.p.**”), w odpowiedzi na wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej z (...) 2025 roku (data wpływu: (...) 2025 rok, dalej: „**Wniosek**”) w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, uznaje stanowisko wnioskodawcy – (...) (dalej: „**Wnioskodawca**”) wyrażone we Wniosku w zakresie pytania:

- pierwszego – **za prawidłowe**;
- drugiego – **za prawidłowe**;
- trzeciego – **za prawidłowe**;
- czwartego – **za prawidłowe**;
- piątego – **za prawidłowe**.

Uzasadnienie

(...) 2025 roku do Prezydenta Miasta Poznania wpłynął wniosek (...) o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Z treści Wniosku wynika, że przedmiotem interpretacji jest ocena prawidłowości przyszłego wykazywania do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez Wnioskodawcę obiektów budowlanych infrastruktury mieszkalnej wznoszonych w ramach działalności inwestorsko-deweloperskiej Wnioskodawcy i gruntów z nimi związanych. Przedmiot interpretacji polega na ocenie poprawności przyjętych przez Wnioskodawcę stawek podatkowych w podatku od nieruchomości dla budynków i gruntów objętych zdarzeniem przyszłym oraz na ocenie zasadności przyjętego przez Wnioskodawcę braku opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli objętych zdarzeniem przyszłym.

Wnioskodawca przedstawił następujący opis zdarzenia przyszłego:

(...) (dalej: „**Spółka**”) od (...) działa (...) na (...) rynku nieruchomościowym, zajmując się działalnością inwestorską i deweloperską. Spółka jest częścią (...).

Spółka prowadzi działalność deweloperską polegającą na realizacji różnego typu inwestycji budowlanych tzn. uzyskuje niezbędne pozwolenia i buduje budynki o różnym przeznaczeniu m.in. budynki biurowe, budynki usługowe hotele i budynki kulturalno-rozrywkowe.

(...) Spółka rozpoczęła również aktywność na rynku mieszkaniowym tzn. wybudowała oraz buduje osiedla mieszkaniowe z przeznaczeniem lokali na sprzedaż.

Aktualnie, Spółka zamierza zaangażować się w rynek **PRS** (*Private Rented Sector*). PRS to zinstytucjonalizowana forma najmu prowadzona zwykle przez profesjonalny, wyspecjalizowany podmiot, dla którego wynajem powierzchni (zwłaszcza mieszkaniowej) stanowi podstawę działalności gospodarczej. Z założenia budynki realizowane są po to by zostały wynajęte i z tego względu mogą posiadać dodatkowe funkcjonalności potrzebne najemcom, jak pralnia, przestrzenie coworkingowe, siłownia etc. W zależności od chęci najemcy, mieszkania mogą zostać urządzone pod klucz lub jest w nich pozostawione miejsce na meble najemców. Kluczową różnicą dla najemcy takiego lokalu jest inna forma własności i zarządzania budynkiem. Umowa najmu podpisywana jest z wyspecjalizowanym w wynajmowaniu mieszkań podmiotem, który jest zwykle zarządcą wszystkich lub części lokali w budynku.

Spółka powołała do życia wyspecjalizowany podmiot (posiadający formę spółki z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Polsce – dalej: „**spółka zależna**”), którego funkcją będzie prowadzenie działalności na rynku PRS.

Spółka pozostanie natomiast przy swojej głównej działalności tzn. realizacji funkcji inwestorsko-deweloperskiej, będzie budowała budynki mieszkalne na własnych gruntach a powstałe lokale mieszkalne przekaże w używanie/zarządzanie spółce zależnej (dalej: „**przekazane lokale mieszkalne**”). Budynki mieszkalne budowane przez Spółkę będą budowane w ramach osiedli mieszkaniowych posadowionych na gruntach będących we władaniu Spółki – grunty te będą zabudowane szeregiem budowli, urządzeń budowlanych lub obiektów architektury, które służyć będą prawidłowemu korzystaniu z budynków mieszkalnych (a zarazem przekazanych lokali mieszkalnych) np. drogi dojazdowe, chodniki, parkingi itp.

Powstające lokale mieszkalne będą przekazywane w stanie wykończonym („pod klucz”). Przekazanie odbędzie się w formie zawarcia umowy najmu/dzierżawy pakietowego tzn. spółka zależna stanie się najemcą/dzierżawcą wielu przekazanych lokali mieszkalnych zlokalizowanych w różnych budynkach i różnych miejscowościach z prawem do ich podnajmu/poddzierżawy na rzecz ostatecznych klientów – wyłącznie dla celów mieszkaniowych. Przekazane lokale mieszkalne będą stanowiły środki trwałe Spółki w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wysokość wynagrodzenia/czynszu w relacji Spółka – spółka zależna za najem/dzierżawę przekazanych lokali mieszkalnych może być określana kwotowo lub poprzez procentowe odniesienie do wartości obrotów spółki zależnej (możliwa jest również kombinacja tych dwóch elementów).

Reasumując, przekazane lokale mieszkalne (wybudowane i wykończone przez Spółkę) będą oddawane (w ramach umowy dzierżawy/najmu) w zarządzanie spółce zależnej, która będzie w tych lokalach prowadziła działalność polegającą na:

- oddawaniu przekazanych lokali mieszkalnych osobom fizycznym w najem mieszkaniowy długoterminowy;
- oddawaniu przekazanych lokali mieszkalnych osobom fizycznym w najem mieszkaniowy krótkoterminowy (realizowanym na okresy krótsze, kilku-kilkunastomiesięczne (standardowo do 12 miesięcy), z potencjalnie większą rotacją najemców;

dalej łącznie zwaną „**działalnością PRS**”.

Przekazane lokale mieszkalne nie będą udostępniane dla innych celów, w szczególności dla celów dobowych lub kilkudniowych pobytów, jak również dla celów prowadzenia działalności gospodarczej przez klientów (najemców).

Naturalnie, proces wynajmu przekazanych lokali mieszkalnych przez spółkę zależną będzie wymagał znalezienia, weryfikacji i zakontraktowania klientów (najemców). Mogą zatem przejściowo występować okresy, w których konkretne przekazane lokale mieszkalne nie będą fizycznie zajęte tzn. będą oczekiwały na klienta lub będzie występowała rotacja klientów. Starania w tym względzie pozostaną w gestii spółki zależnej a Spółka nie będzie zaangażowana w działalność operacyjną spółki zależnej.

Do przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

1. Czy przekazane lokale mieszkalne będą podlegały preferencyjnemu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?
2. Czy preferencyjne opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych będzie miało zastosowanie również do przekazanych lokali mieszkalnych, które będą przejściowo niewynajęte w toku działalności PRS prowadzonej przez spółkę zależną?
3. Czy preferencyjne opodatkowanie podatkiem od nieruchomości będzie miało zastosowanie również do gruntów zapewniających właściwe korzystanie z przekazanych lokali mieszkalnych – tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 1 c) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?

4. Czy preferencyjne opodatkowanie podatkiem od nieruchomości będzie miało zastosowanie również do pomieszczeń przynależnych do przekazanych lokali mieszkalnych takich jak w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż – tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?
5. Czy budowle posadowione na gruncie zabudowanym budynkiem mieszkalnym zawierającym przekazane lokale mieszkalne, związane z przekazanymi lokalami mieszkalnymi i służące ich obsłudze będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

W odniesieniu do przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego Wnioskodawca przedstawił następujące stanowisko:

1. Przekazane lokale mieszkalne będą podlegały preferencyjnemu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
2. Preferencyjne opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych będzie miało zastosowanie również do przekazanych lokali mieszkalnych, które będą przejściowo niewynajęte w toku działalności PRS prowadzonej przez spółkę zależną.
3. Preferencyjne opodatkowanie podatkiem od nieruchomości będzie miało zastosowanie również do gruntów zapewniających właściwe korzystanie z przekazanych lokali mieszkalnych – tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 1 c) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
4. Preferencyjne opodatkowanie podatkiem od nieruchomości będzie miało zastosowanie również do pomieszczeń przynależnych do przekazanych lokali mieszkalnych takich jak w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż – tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
5. Budowle posadowione na gruncie zabudowanym budynkiem mieszkalnym zawierającym przekazane lokale mieszkalne, związane z przekazanymi lokalami mieszkalnymi i służące ich obsłudze nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wnioskodawca uzasadnił swoje stanowisko w sposób następujący:

Ad 1)

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: „**UPOL**”), rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

- od budynków lub ich części:

a) mieszkalnych – 1,19 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 34,00 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

Zgodnie z art. 1a pkt 3 UPOŁ, przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Powyższa definicja była przedmiotem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 24 lutego 2021 r. sygn. akt SK 39/19, uznał art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, za niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Niezależnie od powyższego, UPOŁ wskazuje wyraźny wyjątek od ww. definicji (art. 1a ust. 2 pkt 1 UPOŁ), który stanowi, że do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się m.in. budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami.

Jak wynika z powyższego, w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) UPOŁ ustawodawca przyjął dla budynków mieszkalnych lub ich części preferencyjną, niższą maksymalną stawkę opodatkowania. Wyjątkiem od tego rozwiązania jest opodatkowanie budynków mieszkalnych lub ich części „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) UPOŁ) - powierzchnie takie opodatkowane zostały znacznie wyższą maksymalną stawką, zrównaną z opodatkowaniem budynków lub ich części „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Nie ulega zatem wątpliwości, że skoro ustawodawca w różnych fragmentach ustawy podatkowej posłużył się odmiennymi zwrotami, tj. „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” i „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, to mają one inny zakres pojęciowy i nie mogą być ze sobą utożsamiane. Najwyższą maksymalną stawką opodatkowano w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) UPOŁ „budynki związane z działalnością gospodarczą” oraz odrębnie „budynki mieszkalne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Terminy „związane” oraz „zajęte”, muszą być zatem odrębne znaczeniowo. Czym innym muszą być „budynki związane”, a czym innym „budynki mieszkalne zajęte” w kontekście prowadzenia działalności gospodarczej.

W uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, sygn. akt III FPS 2/24, z dnia 21 października 2024 r. podjętej w składzie 7 sędziów (dalej: „**Uchwała**”), sąd wyraził następujące stanowisko:

„Budynki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. ustawy – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2024 r. poz.

1151 z późn. zm.) jako mieszkalne, przeznaczone do najmu, w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.).”

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOL nie ma zatem w ogóle zastosowania do gruntów, budynków i budowli, które z uwagi na szczególne (preferowane) przeznaczenie przedmiotu opodatkowania ustawodawca w art. 1a ust. 2a tej ustawy wyraźnie wyłączył z definicji „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

Stwierdzić zatem należy, że art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOL 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 konsekwencji dla zastosowania w takim przypadku do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej maksymalnej stawki opodatkowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) UPOL przesądzające i wyłączne znaczenie będzie miała okoliczność ich „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”. Ustawodawca przy tym wyraźnie odróżnia „zwykłe” funkcjonowanie budynków mieszkalnych (tj. ich zajęcie na cele mieszkaniowe) i ich części od stanu, w którym są one „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Bazując na językowym znaczeniu określenia „zajęty” (fizycznie zajmowany), zwrot ten należy rozumieć jako okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym (fizycznym) wykorzystywaniu (zajęciu) całości lub części budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej, tj. prowadzeniu w tej części budynku działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 UPOL. Dlatego też, w sytuacji gdy mamy do czynienia z zajęciem budynku lub jego części na cel mieszkalny (fizyczne zajęcie powierzchni, prowadzące do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych przez najemców), powoduje to, że dany lokal nie jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jak wynika z najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych, przez „zwykłe” wykorzystywanie lokalu mieszkalnego na cele mieszkalne 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 agencji najmu 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). Innymi słowy, fakt, że podatnik (w tym przypadku Spółka) oddaje przekazane lokale mieszkalne do zarządu spółce zależnej, ale w celu ich ostatecznego wykorzystania („zajęcia”) wyłącznie na zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych osób fizycznych (np. rodzin) nie powoduje, że są one „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Jak wynika z kryteriów wskazanych w orzecznictwie, w pojęciu „trwałe zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych” należy uwzględnić taki rodzaj pobytu osoby fizycznej w lokalu jaki cechuje się zaspokajaniem codziennych potrzeb życiowych tej osoby w mieszkaniu faktycznie

zajmowanym w celu zaspokojenia potrzeb domowych, tych rodzinnych, zawodowych i innych w danym okresie, polegającym na nocowaniu, stołowaniu się i wypoczynku. Istotne jest to, by w budynku (lokalu) takim 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 (np. Spółkę w okolicznościach opisanych we wniosku), czy ostatecznego najemcę (klienta) przekazanych lokali mieszkalnych.

Inaczej mówiąc, z zajęciem budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej wynajmującego będziemy mieli do czynienia wyłącznie wówczas, gdy w obrębie (wewnątrz) jego powierzchni wykonywane są faktycznie działania wypełniające definicję działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4 UPOL lub nie jest realizowany cel mieszkaniowy (tak, w najnowszym wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 5 sierpnia 2025 r. I SA/Wr 190/25).

Odnosząc powyższe rozważania do opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego, Spółka oddając przekazane lokale mieszkalne do zarządu spółce zależnej oddaje je wyłącznie w celu prowadzenia przez spółkę zależną działalności PRS tj. polegającej na oddawaniu przekazanych lokali mieszkalnych – odpłatnie – do realizacji funkcji mieszkaniowych klientów (najemców). Zatem przekazane lokale mieszkalne będą zajęte na cele mieszkaniowe.

NSA w cytowanej Uchwale podkreślił przy tym, że realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych najemcy (np. najemcy i jego rodziny) nie należy natomiast utożsamiać z zakwaterowaniem mającym charakter krótkotrwały i niewiążący się z podstawową funkcją budynku wyznaczoną w ewidencji gruntów i budynków. NSA zgodził się z tezą prezentowaną w judykaturze, że powtarzający się (w założeniu) krótkotrwały odpłatny najem lokali mieszkalnych (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych najemcy i jego rodziny, nie spełnia kryteriów wymaganych przez art. 5 ust. 1 pkt 2 a) UPOL.

Taka sytuacja jednak w przypadku Spółki nie będzie zachodzić, gdyż przekazane lokale mieszkalne będą wprost przeznaczone na zaspokajanie wyłącznie funkcji mieszkaniowych. Jak wynika wyraźnie z Uchwały NSA, chodzi o realizację w lokalu mieszkalnym podstawowych potrzeb (funkcji) mieszkaniowych o charakterze trwałym tzn. nocleg, stołowanie się oraz wypoczynek, co będzie dotyczyło każdego typu najmu świadzonego przez spółkę zależną. Nie jest wg. NSA trwałym zaspokajaniem tych potrzeb zakwaterowanie na dobę lub kilka dni, co nie będzie miało miejsca w przypadku Spółki.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego (a z najnowszego orzecznictwa również np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 lipca 2025 r., I SA/GI 56/25) przeciwny pogląd nie tylko kłóciłby się z istotą regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i lokali mieszkalnych, z których wynika swoiste uprzywilejowanie opodatkowania takich właśnie powierzchni, lecz byłby również trudny do zaakceptowania ze względów społecznych, wynikających z przyjętej przez ustawodawcę koncepcji preferencyjnego opodatkowania budynków (ich części), w których faktycznie realizowane są cele mieszkaniowe w przedstawionym wyżej znaczeniu. Niewątpliwie bowiem obciążenie podatnika najwyższą stawką opodatkowania przekładałoby się na

znaczny wzrost stawek czynszowych w stosunku do lokali mieszkalnych wynajmowanych przez podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej. Taka wykładnia spornego zagadnienia ma swoje uzasadnienie w wartościach konstytucyjnych, tj. w konstytucyjnym nakazie wspierania polityki zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji RP).

Reasumując, w okolicznościach przedstawionych we wniosku **przekazane lokale mieszkalne będą podlegały preferencyjnemu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.**

Powyższy wniosek był już wyrażany w interpretacjach podatkowych dotyczących podatku od nieruchomości przez poszczególne gminy np.

- interpretacja indywidualna wydana przez Gminę Wrocław z 04 kwietnia 2025 r. sygn. WPO-DNF.310.2.2025.PP,

- interpretacja indywidualna wydana przez Gmina Kraków z dnia 16 stycznia 2025 sygn. PD-03-1.3120.8.1.2025.MM.

Ad 2)

W ocenie Spółki, dla potrzeb opodatkowania przekazanych lokali mieszkalnych oddawanych w zarząd spółce zależnej, bez znaczenia będą ewentualne okresy, w których poszczególne przekazane lokale mieszkalne mogą być lub pozostawać niewynajęte. Spółka nie prowadzi bowiem działalności operacyjnej spółki zależnej, to spółka zależna wdrażać będzie określone działania marketingowe, sprzedażowe, weryfikacyjne, prawne – aby prowadzić działalność PRS zmierzającą do udostępnienia tych przekazanych lokali mieszkalnych osobom fizycznym w celu zaspokajania ich trwałych potrzeb mieszkaniowych. Rola Spółki w tym zakresie jest ograniczona tzn. wyznacza ona jedynie konkretne przekazane lokale mieszkalne, które oddaje spółce zależnej (w ramach pakietowej umowy najmu/dzierżawy) oraz wyznacza docelowy i dopuszczalny cel takiego przekazania tzn. wyłącznie w celach mieszkaniowych, bez możliwości prowadzenia w tych lokalach działalności gospodarczej. Z perspektywy Spółki więc, wszystkie przekazane lokale mieszkalne oddane w celu prowadzenia przez spółkę zależną opisanej we wniosku działalności PRS są de facto lokalami mieszkalnymi zajętymi na realizację potrzeb mieszkaniowych, gdyż taki jest cel i sens współpracy pomiędzy Spółką a spółką zależną.

W Uchwale NSA, sąd zwrócił uwagę na okoliczność, że wyłączenie lokali mieszkalnych z kategorii przedmiotów opodatkowania „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” nie dotyczy tych lokali, które nie są realnie przez przedsiębiorcę przeznaczone na zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych. Sąd odnosi jednak to rozumowanie wyłącznie do przypadków, w których przedsiębiorca używa lokali w sposób komercyjny (np. do świadczenia usług hotelowych) lub dla usług publicznych (np. budynki koszarowe dla zakwaterowania żołnierzy) lub dla przypadków, w których „*przedsiębiorca wprowadzie wzniośł budynek mieszkalny, jednak celowo nie dokonuje sprzedaży lokali mieszkalnych ani ich nie wynajmuje na cele zgodne z przeznaczeniem (trwale pustostany)*”.

NSA wskazuje przy tym, że chodzi o lokale mieszkalne posiadane celach inwestycyjnych jako forma długoterminowej lokaty środków finansowych w oczekiwaniu na wzrost cen (praktyka znana w działalności m.in. funduszy inwestycyjnych) – czyli przypadku, gdy lokale mieszkalne można kwalifikować do kategorii towaru mającego na celu zabezpieczenie na przyszłość źródła przychodów z działalności gospodarczej jako efekt decyzji gospodarczych podatnika, element strategii ekonomicznej. **W ocenie Spółki żadna taka sytuacja nie zaistnieje w jej przypadku, gdyż przekazane lokale mieszkalne – przeznaczone na wynajem mieszkaniowy – mogą jedynie przejściowo pozostawać puste (niewynajęte).** Nie będą to nigdy trwale pustostany. Nie będzie to celem strategii gospodarczej Spółki – wręcz przeciwnie. Okresy, w których przekazany lokal mieszkalny może być niewynajęty mogą występować naturalnie w toku działalności operacyjnej spółki zależnej np. okres oferowania danego lokalu na rynku w oczekiwaniu na klienta, w okresie weryfikacji klienta lub w okresie zakończenia najmu mieszkaniowego przez jednego klienta w oczekiwaniu do kolejnego. W żadnej z tych sytuacji nie ulega zmianie, ani przeznaczenie przekazanych lokali mieszkalnych, ani cel działania Spółki oraz spółki zależnej.

Reasumując, w ocenie Spółki preferencyjne opodatkowanie podatkiem od nieruchomości tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) UPOL będzie miało zastosowanie również do przekazanych lokali mieszkalnych, które będą przejściowo niewynajęte w toku działalności PRS prowadzonej przez spółkę zależną.

Ad 3) i 4)

Stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 3 UPOL wyłączone z opodatkowania według stawek przewidzianych dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej są - obok budynków mieszkalnych - również grunty związane z tymi budynkami.

Zwrot „grunty związane z budynkami (mieszkalnymi)” nie został wypełniony treścią normatywną. W orzecznictwie ugruntowany jest jednakże pogląd, 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. place dla dzieci) oraz zaspokojenia innych niezbędnych potrzeb związanych z korzystaniem z powierzchni mieszkaniowej budynku. Tak, w szczególności wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 stycznia 2013 r. II FSK 933/11.

Analogicznie należy traktować części budynków mieszkalnych, które przynależą do lokali mieszkalnych. W przypadku wyodrębnienia w wielorodzinnym budynku mieszkalnym samodzielnych lokali mieszkalnych, stanowiących odrębne nieruchomości, w rozumieniu art. 2 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali, do lokali takich mogą bowiem przynależeć, jako ich części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane “pomieszczeniami przynależnymi” (art. 2 ust. 4 ustawy o własności lokali).

Z powyższych względów zdaniem Spółki preferencyjne opodatkowanie podatkiem od nieruchomości będzie miało zastosowanie również do:

a. gruntów zapewniających właściwe korzystanie z przekazanych lokali mieszkalnych – tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 1 c) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

b. pomieszczeń przynależnych do przekazanych lokali mieszkalnych takich jak w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż – tj. według stawek, których maksymalną wysokość określa art. 5 ust. 1 pkt 2 a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Ad 5)

W ocenie Spółki odrębna reguła będzie dotyczyła opodatkowania podatkiem od nieruchomości ewentualnych budowli posadowionych na gruncie zabudowanym budynkiem mieszkalnym (w którym znajdować się będą przekazane lokale mieszkalne), w przypadku, gdy budowle te będą służyły obsłudze budynku mieszkalnego a tym samym przekazanym lokalom mieszkalnym znajdującym się w tym budynku.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Związek z działalnością gospodarczą jest więc warunkiem koniecznym, aby budowle w ogóle podlegały opodatkowaniu tym podatkiem.

Jeśli zatem grunt, na którym wybudowano budynek mieszkalny uznawany jest – zgodnie z art 1a ust. 2a pkt 1 UPOL - za grunt niezwiązany z prowadzeniem działalności gospodarczej, to konsekwentnie budowle znajdujące się na takim gruncie, które funkcjonalnie są związane z budynkiem mieszkalnym (a tym samym z przekazanymi lokalami mieszkalnymi) i których przeznaczenie wiąże się z realizacją potrzeb mieszkaniowych, również nie są wykorzystywane dla prowadzenia działalności gospodarczej. Oznacza to zdaniem Spółki, w kontekście regulacji zamieszczonej w art. 2 ust. 1 pkt 3 UPOL, że budowle takie w ogóle nie podlegają opodatkowaniu, gdyż opodatkowaniu podlegają wyłącznie budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tak przykładowo wyrok WSA w Opolu z dnia 21 lutego 2025 r. I SA/Op 1077/24 oraz wyroku NSA sygn. akt II FSK 2420/13, w którym sądy wyraziły pogląd, że takie budowle jak drogi, chodniki czy parkingi leżące na gruntach, które są związane z budynkami mieszkalnymi, są wyłączone z opodatkowania, gdyż nie wiążą się z prowadzeniem działalności gospodarczej, a realizacją potrzeb mieszkaniowych.

Reasumując, opisane we wniosku budowle nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Organ interpretacyjny uznaje stanowisko Wnioskodawcy w całości za prawidłowe.

Podstawy prawne:

Interpretacja indywidualna obejmuje stan prawny dla zdarzenia przyszłego obowiązujący na moment jej wydania. Elementy konstrukcyjne podatku od nieruchomości reguluje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2025 r., poz. 707 ze zm., dalej: „**u.p.o.l.**”). W myśl przepisu art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane obejmujące grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (przedmioty opodatkowania).

Zgodnie z definicją legalną zawartą w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. budynek to obiekt wzniesiony w wyniku robót budowlanych, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz który posiada fundamenty i dach, z wyłączeniem obiektu, w którym są lub mogą być gromadzone materiały sypkie, materiały występujące w kawałkach albo materiały w postaci ciekłej lub gazowej, którego podstawowym parametrem technicznym wyznaczającym jego przeznaczenie jest pojemność.

Zgodnie z definicją legalną zawartą w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. budowla to:

- a) obiekt niebędący budynkiem, wymieniony w załączniku nr 4 do ustawy, wraz z instalacjami zapewniającymi możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- b) elektrownia wiatrowa, elektrownia jądrowa i elektrownia fotowoltaiczna, biogazownia, biogazownia rolnicza, magazyn energii, kocioł, piec przemysłowy, kolej linowa, wyciąg narciarski oraz skocznia, w części niebędącej budynkiem - wyłącznie w zakresie ich części budowlanych,
- c) urządzenie budowlane - przyłącze oraz urządzenie instalacyjne, w tym służące oczyszczaniu lub gromadzeniu ścieków, oraz inne urządzenie techniczne, bezpośrednio związane z budynkiem lub obiektem, o którym mowa w lit. a, niezbędne do ich użytkowania zgodnie z przeznaczeniem,
- d) urządzenie techniczne inne niż wymienione w lit. a-c - wyłącznie w zakresie jego części budowlanych,
- e) fundamenty pod maszyny oraz pod urządzenia techniczne, jako odrębne pod względem technicznym części przedmiotów składających się na całość użytkową

- wzniesione w wyniku robót budowlanych, także w przypadku, gdy stanowią część obiektu niewymienionego w ustawie.

Przepisy u.p.o.l. nie wprowadzają definicji legalnej pojęcia gruntów w rozumieniu ustawy. Natomiast odpowiednio do przepisu art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r. poz. 1071 ze zm.) nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z

gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Zgodnie z definicją legalną zawartą w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2a u.p.o.l. obiekt budowlany to budynek lub budowla, z wyłączeniem wyrobisk górniczych, a także niewielkich obiektów stanowiących:

- a) obiekty kultu religijnego - w szczególności kapliczki, krzyże przydrożne i figury,
- b) obiekty architektury ogrodowej - w szczególności posągi i figurki ogrodowe, wodotryski, mostki, pergole, murowane grille i oczka wodne,
- c) obiekty użytkowe służące rekreacji codziennej i utrzymaniu porządku - w szczególności śmietniki, wiaty na wózki dziecięce i rowery oraz obiekty stanowiące wyposażenie placów zabaw dla dzieci.

Jednocześnie zgodnie z definicją legalną zawartą w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 2b u.p.o.l. jako roboty budowlane należy rozumieć prace polegające na budowie, odbudowie, rozbudowie, nadbudowie, przebudowie lub montażu, do których stosuje się przepisy ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2025 r. poz. 418).

Ponadto zgodnie z definicją legalną zawartą w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jako grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Z kolei zgodnie z definicją legalną zawartą w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. jako działalność gospodarczą należy rozumieć działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, 1222 i 1871 oraz z 2025 r. poz. 222, 621 i 622).

W myśl przepisu art. 1a ust. 2 u.p.o.l. za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się:

- 1) działalności rolniczej lub leśnej;
- 2) 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;
- 3) działalności, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców.

Zgodnie z przepisem art. 1a ust. 2a u.p.o.l. do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się m.in.:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
- 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d,

- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

W myśl przepisu art. 1a ust. 2c u.p.o.l. za część mieszkalną budynku mieszkalnego uznaje się także pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów w tym budynku.

Odnosząc się do powyższych przepisów prawnych dotyczących przedmiotów opodatkowania i stawek podatku, w stanie prawnym obowiązującym na moment wydania niniejszej interpretacji, należy wskazać, że na podstawie przepisu art. 5 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej według stawek określonych przez radę gminy w drodze uchwały, maksymalnie do wysokości górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych na dany rok, waloryzowanych na podstawie art. 20 ust. 1-2 u.p.o.l. W stawkach podatkowych obejmujących grunty ustawodawca rozróżnił kategorię stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a), od stawki dla gruntów pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b). Natomiast w stawkach podatkowych obejmujących budynki lub ich części ustawodawca rozróżnił kategorię budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b), od kategorii opodatkowania budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a).

Na podstawie przepisu art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 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 (pkt 1) albo posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 2).

Z kolei na podstawie przepisu art. 4 ust. 1 pkt 1-3 u.p.o.l. podstawę opodatkowania stanowi dla gruntów – powierzchnia (pkt 1); dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa (pkt 2); dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego (pkt 3).

Zasady kwalifikowania gruntów i budynków dla potrzeb opodatkowania opierają się co do zasady na urzędowym rejestrze, którym jest ewidencja gruntów i budynków. Odpowiednio do przepisu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1151 ze zm.) dane z tego rejestru stanowią podstawę m.in. do wymiaru podatków. Organy podatkowe co do zasady są związane danymi z ewidencji gruntów i budynków, a dokumentacja wydana na ich podstawie posiada moc dokumentu urzędowego w rozumieniu przepisu art. 194 § 1 o.p.

Ad 1) Opodatkowanie lokali mieszkalnych wynajętych na cele mieszkalne

Jak wynika z przedstawionego we Wniosku opisie zdarzenia przyszłego, na gruntach należących do Wnioskodawcy mają zostać wybudowane budynki mieszkalne. Używanie/zarządzanie w zakresie mieszczących się w nich lokali mieszkalnych ma zostać przekazane na podstawie umowy najmu lub dzierżawy do spółki prawa handlowego działającej w formie prawnej spółki z o.o., zależnej od Wnioskodawcy i powołanej w celu profesjonalnego zarządzania przekazanymi częściami nieruchomości oraz wynajmowaniem ich na cele mieszkalne. Tak skonstruowany opis zdarzenia przyszłego powoduje, że niniejsza interpretacja nie obejmuje tematyki wyodrębnionych lokali mieszkalnych. Pojęcie lokalu mieszkalnego (w założeniu jego samodzielności) nie jest tożsame z pojęciem wyodrębnionego lokalu mieszkalnego. Lokale wyodrębnione stanowią w podatku od nieruchomości osobne od budynków przedmioty opodatkowania jako odrębne nieruchomości. Lokale samodzielne, bez ich wyodrębnienia, stanowią w podatku od nieruchomości części budynku traktowanego jako samodzielny przedmiot opodatkowania, gdy m.in. zgodnie z opisem zdarzenia przyszłego budynek jest własnością jednego podatnika. Wnioskodawca nie sformułował we Wniosku pytań obejmujących wyodrębnione lokale mieszkalne. Z tego względu w niniejszej interpretacji organ traktuje lokale mieszkalne jako części budynku mieszkalnego.

Najem między podmiotami prywatnymi nieobjęjący nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego nie powoduje zmiany podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku od nieruchomości i nie tworzy nowego obowiązku podatkowego u najemcy (art. 3 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 6 ust. 1 u.p.o.l.), stąd odpowiednio Wnioskodawca przyjął, że jest podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie przedmiotów opodatkowania w przedstawionym zdarzeniu przyszłym.

Zdaniem organu interpretacyjnego stosowanie dla budynków mieszkalnych i gruntów z nimi związanych stawek podatkowych dotyczących budynków mieszkalnych i gruntów pozostałych, tzw. preferencyjnych stawek podatkowych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l.), opiera się na realizacji pozaustawowej przesłanki interpretacyjnej trwałego zaspokajania podstawowych potrzeb mieszkaniowych. Kluczowym jest by w lokalach mieszkalnych Wnioskodawcy realizowany był cel polegający na zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych.

W tej tematyce Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów podjął uchwałę z 21 października 2024 roku, sygn. akt III FPS 2/24, o treści: „Budynki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1151 z późn. zm.) jako mieszkalne, przeznaczone do najmu, w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.)”. Przedmiotowa uchwała posiada moc zasady prawnej, a jej sentencja wiąże bezwzględnie wszystkie składy na szczeblach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu

Administracyjnego. Uzasadnienie uchwały nie jest wiążące, lecz odgrywa istotną rolę w zapewnieniu spójności porządku prawnego oraz wyznacza ramy interpretacyjne. Treść uzasadnienia uchwały należy więc odnieść do niniejszej interpretacji podatkowej ze względu na dokonaną w niej wykładnię kluczowych przepisów prawa podatkowego dotyczących opodatkowania budynków mieszkalnych.

Z sentencji uchwały i jej uzasadnienia wynikają praktyczne wnioski w kontekście przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu zdarzenia przyszłego. Po pierwsze przeznaczenie lokali mieszkalnych do długoterminowego mieszkalnego najmu komercyjnego nie skutkuje zaistnieniem stanu faktycznego oznaczającego zajęcie lokali mieszkalnych na prowadzenie działalności gospodarczej, a co za tym idzie nie jest zasadne stosowanie tzw. najwyższych stawek podatkowych (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.), przewidzianych dla budynków i gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W takich okolicznościach lokale mieszkalne nie mogą być klasyfikowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu u.p.o.l. ze względu na wyłączenie budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami z definicji legalnej związania z prowadzeniem działalności gospodarczej (art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z ust. 2a pkt 1 u.p.o.l.). W odniesieniu do budynków mieszkalnych kryterium „posiadania przez przedsiębiorcę” nie znajduje zastosowania.

Lokale mieszkalne podlegają opodatkowaniu po tzw. stawkach najwyższych jedynie w przypadku, gdy zostaną zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, co wynika bezpośrednio z treści przepisu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Ogółem budynki mieszkalne i ich części podlegają zasadniczo opodatkowaniu preferencyjną stawką podatku od nieruchomości, właściwą dla tego rodzaju przedmiotów opodatkowania. Takiego stanu rzeczy nie zmienia pozostawanie tych budynków w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Preferencyjna stawka dla budynku mieszkalnego lub jego części stanowiącego własność przedsiębiorcy powiązana jest z kategorią/funkcją lokalu mieszkalnego, a nie ze sposobem jego użytkowania. Właściwym punktem wyjścia pozostaje zdefiniowanie rodzaju zabudowy w ewidencji gruntów i budynków jako zabudowa mieszkalna, co pozwala na stosowanie preferencyjnych stawek. Dopiero następnie w ramach konkretnych stanów faktycznych może dojść do zdarzeń skutkujących zajęciem lokalu mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej, więc w tym znaczeniu stawka dla budynków mieszkalnych i ich części ogółem nie jest uzależniona od faktycznego wykorzystywania lokali mieszkalnych w celach mieszkalnych.

W praktyce żadnym wątpliwościom nie podlega fakt, że związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej posiada zdecydowanie inny zakres znaczeniowy niż zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej. Pojęcia te nigdy nie były i nadal nie pozostają tożsame. Zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej jest pojęciem węższym od związania jakiegokolwiek przedmiotu opodatkowania z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W przeciwieństwie do przywołanej już definicji legalnej „związania z prowadzeniem działalności gospodarczej” należy uznać, że pojęcie „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” nie posiada normatywnej definicji w przepisach u.p.o.l. Rzeczywiście

znaczenie tego pojęcia, utrzymywane w doktrynie prawa podatkowego i praktyce sądowej, opiera się w sposób jednoznacznie dominujący na znaczeniu językowym. Musi dojść do faktycznego i fizycznego wykorzystania przedmiotu opodatkowania w działalności gospodarczej. Dla zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej trzeba zatem uwzględnić charakter czynności realizowanych zarówno w całym budynku lub jego części.

Organ interpretacyjny w tym zakresie całkowicie podziela stanowisko NSA wyrażone w uzasadnieniu cytowanej uchwały, zgodnie z którym: „odwołanie się do językowego znaczenia słowa "zająć", od którego pochodzi imiesłów przymiotnikowy "zajętych", pozwala uznać, iż zwrot ten oznacza "zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię". Przesłanka "zajęcia na prowadzenie działalności" w stosunku do pojęcia "związany z prowadzeniem działalności gospodarczej" stanowi okoliczność faktyczną, a nie prawną. Bazując na językowym znaczeniu określenia "zajęty" (fizycznie zajmowany), zwrot ten należałoby rozumieć jako okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym (fizycznym) wykorzystaniu (zajęciu) całości lub 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. Dlatego też, w sytuacji gdy mamy do czynienia z niebudzącym wątpliwości zajęciem budynku lub jego części na cel mieszkalny (okoliczność faktyczna potwierdzająca fizyczne zajęcie powierzchni polegające na jej zamieszkiwaniu przez najemców), nie można wysuwać dalej idącego wniosku, jakoby automatycznie prowadziło to do zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej (tylko z racji pośredniego związku z tym, że podmiotem wynajmującym budynki mieszkalne lub ich części służące w istocie do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych najemców jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą). Inaczej mówiąc, z zajęciem budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej wynajmującego będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy w obrębie (wewnątrz) jego powierzchni wykonywane są faktycznie działania wypełniające definicję działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. w związku z art. 3 ustawy z 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236 z późn. zm.) lub nie jest realizowany cel mieszkaniowy, a budynek mieszkalny (jego część) pozostaje w dyspozycji przedsiębiorcy (podatnika podatku od nieruchomości), stanowiąc element jego strategii gospodarczej". Pogląd ten w sposób najpełniejszy oddaje intencje ustawodawcy oraz znaczenie systemowego podziału w u.p.o.l. pomiędzy zajęcie, a związaną. Bez znaczenia dla opodatkowania pozostaje udostępnienie na cele mieszkalne posiadanego przez przedsiębiorcę lokalu mieszkalnego poprzez prowadzoną działalność gospodarczą opierającą się między innymi na najmie. Gdy budynek mieszkalny lub jego część pozostaje zajęty na trwałe zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych, nigdy nie może zaistnieć równocześnie zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej, gdyż taką konstrukcję wyklucza istota pojęcia „zajęcia” w rozumieniu u.p.o.l., które odnosi się do faktycznego, fizycznego i całkowicie wypełniającego wykorzystania nieruchomości na cele działalności gospodarczej”.

W opisanym zdarzeniu przyszłym organ nie dostrzega okoliczności przemawiających za brakiem realizowania potrzeb mieszkaniowych w lokalach mieszkalnych. W szczególności należy zwrócić uwagę, że planowana przez Wnioskodawcę działalność w ramach spółki zależnej ma na celu zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych najemców. Zawierane z osobami

fizycznymi umowy najmu mają wprost określać przeznaczenie lokali mieszkalnych wyłącznie na zaspokajanie funkcji mieszkaniowych, z jednoczesnym wyłączeniem możliwości prowadzenia działalności gospodarczej w ramach lokali mieszkalnych przez ich najemców. Każdy najem ma zapewniać w sposób trwały potrzeby mieszkaniowe takie jak nocleg, stołowanie się, czy wypoczynek. Najem nie będzie obejmować zakwaterowania turystycznego i jego obsługi, który liczony jest w dniach – zamiast tego umowy będą zawierane na okresy miesięcy lub lat. Wyklucza się jedynie przebywanie sporadyczne, gdyż trwałym zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych jest każde inne przebywanie poza miejscem zamieszkania jeśli wynika ono z potrzeb domowych, rodzinnych, zawodowych i innych w danym okresie. Wszystkie przedstawione elementy przeważają, w okolicznościach opisanych w zdarzeniu przyszłym, za uznanie dla lokali mieszkalnych preferencyjnej stawki opodatkowania z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. jako właściwej.

Zdaniem organu interpretacyjnego, przedstawiony przez Wnioskodawcę w opisie zdarzenia przyszłego odpłatny najem określony jako najem krótkoterminowy nie stanowi w istocie najmu na cele inne niż mieszkalne. W przypadku najmu potocznie nazywanego krótkoterminowym, lokale mieszkalne przestają służyć celom mieszkalnym, realizując jedynie cele turystyczne i quasi-hotelarskie. Rotacyjne zakwaterowanie nie stanowi więc realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych (por. wyrok NSA z 14.05.2025 r., III FSK 231/24; wyrok NSA z 07.02.2024 r., III FSK 1473/22). Wnioskodawca jednoznacznie określił, że za najem krótkoterminowy postrzega najem realizowany na okresy krótsze, czyli od kilku miesięcy do kilkunastu miesięcy (standardowo do dwunastu miesięcy), z potencjalnie większą rotacją najemców, co jednak nie stanowi rotacyjnego zakwaterowania o charakterze świadczeń hotelarskich i turystycznych. Z tych powodów nawet najem kilkumiesięczny, jeżeli tylko zaspokaja potrzeby mieszkaniowe najemców, nie powinien być postrzegany jako uzasadniający zajęcie lokalu na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jednocześnie okoliczność przekazania lokali mieszkalnych przez podatnika do spółki zależnej zajmującej się profesjonalnym najmem komercyjnym, a w dalszej kolejności podnajem lokali mieszkalnych przez ten podmiot wyłącznie w celach mieszkalnych w żaden sposób nie zmienia okoliczności, że lokale te ostatecznie służą lub będą służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców. Od samego początku cel wynajmu lokali jest jasny i spójny. Tym samym lokale mieszkalne, pomimo istniejących relacji faktycznych, czy też powiązań prawnych ich dotyczących, jako przedmioty opodatkowania będą de facto zajęte na cele mieszkalne, a nie na cele prowadzenia działalności gospodarczej. Zarząd spółki zależnej nad lokalami mieszkalnymi sam w sobie nie sprawia, że zrealizowana zostanie przesłanka zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Spółka zależna nie ma wykorzystywać lokali mieszkalnych na własne potrzeby, działa wyłącznie w charakterze profesjonalnego pośrednika, a faktyczne użycie lokalu mieszkalnego opiera się na realizacji celu mieszkaniowego osoby fizycznej.

Wnioskodawca jako deweloper, który nie sprzedaje lokali mieszkalnych, lecz przekazuje je w zarząd do spółki zależnej zajmującej się profesjonalnym najmem, nie powinien być w całym okresie trwania tego modelu gospodarczego obciążony najwyższą stawką podatku od nieruchomości. Należy zauważyć, że lokale te nie tracą swojego mieszkalnego charakteru, a ich funkcja i przeznaczenie na cele mieszkaniowe jest przesądzona i realizowana w sposób

ciągły. Ich wykorzystanie polega na zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych osób fizycznych jako końcowych użytkowników lokali mieszkalnych. Okoliczność, że następuje to za pośrednictwem spółki zależnej, która profesjonalizuje proces najmu, nie zmienia faktycznego sposobu wykorzystania nieruchomości. W dalszym ciągu są one wykorzystywane wyłącznie na cele mieszkaniowe. Model polegający na wynajmie lokali do podmiotu powiązanego, który następnie podnajmuje je osobom fizycznym, stanowi jedynie przyjętą strukturę organizacyjną i biznesową, służącą efektywnemu zarządzaniu najmem. Nie oznacza on jednak zmiany funkcji lokali ani ich przeznaczenia. W szczególności nie można uznać, że lokale te są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej tylko dlatego, że występuje pośrednik w postaci spółki zależnej. Podkreślenia wymaga, że w analizowanym przypadku lokale są faktycznie wykorzystywane do realizacji funkcji mieszkaniowej, a więc do trwałego zaspokajania potrzeb bytowych osób fizycznych. Tym samym nie można ich porównywać do nieruchomości wykorzystywanych w sposób typowo komercyjny.

W takim przypadku nie ma podstaw do uznania, że lokale są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Podejście takie prowadziłoby tylko do nieuzasadnionego zrównania lokali mieszkalnych przeznaczonych na cele mieszkalne zgodnie ze swoją funkcją, z nieruchomościami wykorzystywanymi w celach stricte gospodarczych oraz z nieruchomościami utrzymywanymi jako inwestycje kapitałowe. Takie podejście byłoby sprzeczne zarówno z ratio legis przepisów podatkowych, jak i z zasadą sprawiedliwości opodatkowania oraz konstytucyjną zasadą wspierania przez państwo zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli.

Reasumując, brak jest podstaw prawnych do uznania, że lokale mieszkalne przekazane przez Wnioskodawcę do spółki zależnej, a następnie wynajmowane osobom fizycznym na cele mieszkaniowe, są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. W konsekwencji powinny one podlegać opodatkowaniu według stawek właściwych dla budynków mieszkalnych, a nie według najwyższych stawek przewidzianych dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą.

Zasadność wszystkich powyższych ustaleń potwierdza aktualne orzecznictwo sądów administracyjnych, powielające merytoryczną treść uzasadnienia uchwały NSA w indywidualnych sprawach podatkowych:

- „Wyrażenie "trwałe zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych" czy też szerzej "realizowanie potrzeb mieszkaniowych" powinno uwzględniać uwarunkowania danego podmiotu, który staje się punktem odniesienia dla oceny realizowania z jego udziałem potrzeb mieszkaniowych. Chodzi zatem z jednej strony o potrzeby mieszkaniowe tego konkretnego podmiotu, a nie innych osób, niezależnie od istniejących relacji faktycznych, czy też powiązań prawnych. Z drugiej jednakże strony nie można przyjąć założenia, jakoby realizowanie potrzeb mieszkaniowych danego podmiotu winno ograniczać się wyłącznie do jednego budynku mieszkalnego czy też jego części. Przyjęcie takiego rezultatu wykładni, nakazującego przyjęcie jednego miejsca realizowania potrzeb mieszkaniowych, nie uwzględnia elementów dynamicznych wykładni i charakterystycznej dla prawa podatkowego relacji pomiędzy obrotem gospodarczym a prawem podatkowym, której konsekwencje należy ujmować także w

ramach podatku od nieruchomości.” (Wyrok WSA w Gliwicach z 05.03.2025 r., sygn. akt I SA/GI 803/24);

- „Interpretując zwrot "trwałe zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych", nie należy odwoływać się wyłącznie do cywilistycznego pojęcia miejsca zamieszkania osoby fizycznej zawartego w art. 25 k.c. Kontekst zwrotu użytego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. - "zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej", wynika z powiązania tego przepisu z art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 21 ust. 1 p.g.k. Wymaga przy tym uwzględnienia zakresu pojęcia "zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych", czyli realizowania potrzeb mieszkaniowych danego podmiotu (osoby fizycznej) w odniesieniu do danego miejsca (budynku mieszkalnego lub jego części), przy czym miejsc tych może być więcej niż jedno. Pojęcie "trwałe realizowanie potrzeb mieszkaniowych" uwzględnia w szczególności: miejsce zamieszkania najemcy i jego rodziny (aspekt cywilistyczny), a ponadto: trwałą realizację potrzeb mieszkaniowych przez pracownika najemcy w związku z wykonywaniem zatrudnienia poza miejscem zamieszkania albo inną aktywnością osoby zajmującej lokal mieszkalny i realizującej w nim funkcje mieszkalne pod warunkiem, że nie ma to charakteru sporadycznego/epizodycznego. W konsekwencji przez realizację potrzeb mieszkaniowych należy rozumieć pobyt osoby fizycznej w lokalu znajdującym się w budynku sklasyfikowanym w tej części w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalny, jaki cechuje się zaspokajaniem codziennych potrzeb życiowych tej osoby w mieszkaniu faktycznie zajmowanym w celu zaspokojenia potrzeb domowych, rodzinnych, zawodowych i innych w danym okresie, polegającym na nocowaniu, stołowaniu się i wypoczynku.” (Wyrok NSA z 28.01.2026 r., sygn. akt III FSK 845/25).

Ad 2) Opodatkowanie lokali mieszkalnych przejściowo niewynajętych na cele mieszkalne

Organ interpretacyjny wskazuje, iż kolejną okolicznością rozważaną przy opisanym zdarzeniu przyszłym jest możliwość przestoju w realizowaniu trwałego zaspokajania podstawowych potrzeb mieszkaniowych, gdy w ramach prowadzonej działalności operacyjnej podmiotu zależnego czasowo nie uda się zawrzeć umowy najmu skutkującej objęciem posiadania zależnego lokalu na cele mieszkalne przez najemcę. Takie przejściowe sytuacje mogą mieć miejsce, gdy lokal mieszkalny po wprowadzeniu go na rynek nieruchomości przez pewien czas nie został wynajęty lub gdy lokal był już przedmiotem tak określonego najmu mieszkalnego, lecz z różnych przyczyn po zakończeniu jednej umowy najmu nie uda się podmiotowi zależnemu zawrzeć kolejnej umowy najmu, co skutkuje brakiem ciągłości w okresach najmu.

Zdaniem organu interpretacyjnego nie należy utożsamiać braku wynajmu o charakterze przejściowym z kwestią tzw. pustostanów inwestycyjnych.

Przykładem zajęcia lokalu mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej mogą być przywołane przez Wnioskodawcę sytuacje dotyczące tzw. trwałych pustostanów inwestycyjnych, czyli sytuacje, gdy przedsiębiorca nabywa albo wznosi budynek mieszkalny lub jego część, a prowadząc działania gospodarcze (strategię inwestycyjną), nie udostępnia tych lokali do trwałego zaspokajania potrzeb mieszkaniowych (tj. nie wynajmuje ich na cele mieszkalne, nie sprzedaje ich jako lokale mieszkalne i nie jest w nich realizowane

zamieszkiwanie o charakterze trwałym). Takie przypadki wiążą się z zasadnością opodatkowania nieruchomości stanowiących trwałe pustostany inwestycyjne po stawkach najwyższych (zob. wyroki WSA w Krakowie z 27.02.2025 r., I SA/Kr 56/25 oraz z 26.06.2025 r., I SA/Kr 225/25; wyrok WSA w Lublinie z 25.04.2025 r., I SA/Lu 59/25). W aktualnym orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje pogląd, że zajęcie na działalność gospodarczą budynku mieszkalnego związane jest ściśle z wolą przedsiębiorcy co do wykorzystania takiego budynku. Gdy przedsiębiorca w stosunku do budynków mieszkalnych lub ich części nie podejmuje działań dotyczących potrzeb mieszkaniowych, takich jak sprzedaż lokali mieszkalnych lub ich wynajem na cele mieszkalne zgodne z ich mieszkalnym przeznaczeniem, to nieruchomości takie mogą stanowić trwałe pustostany inwestycyjne, gdyż przedsiębiorca w praktyce celowo pozbawia je realizacji funkcji mieszkalnych ze względu na swoje decyzje gospodarcze i przyjętą strategię ekonomiczną.

Oznacza to, że schematyczne traktowanie wzniesionych lokali mieszkalnych jako długoterminowej lokaty środków finansowych w oczekiwaniu na wzrost cen nieruchomości jest zabezpieczeniem na przyszłość źródła przychodów, który stanowi prowadzona działalność gospodarcza, co nadaje takim nieruchomościom charakteru trwałych pustostanów inwestycyjnych. Nabywanie przez przedsiębiorców nieruchomości mieszkalnych wyłącznie w celach inwestycyjnych jako lokaty kapitału powoduje ich opodatkowanie najwyższą stawką podatku od nieruchomości. W takim przypadku brak jest przeznaczenia nieruchomości mieszkalnych na cele mieszkalne i służenia tym celom, jak również brak jest użyteczności do tego rodzaju działalności mieszkalnej. Budynki, które celowo nie są udostępniane na rynku nieruchomości mieszkalnych, nie mogą być uważane za służące zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych. Wniosek nie obejmuje sytuacji wyłączenia lokali mieszkalnych z ogólnodostępnego zasobu mieszkalnego i uznawania ich za rodzaj lokaty własnego kapitału.

W opisanym zdarzeniu przyszłym brak jest okoliczności przemawiających za uznaniem przejściowych okresów, gdy lokale mieszkalne nie są wynajęte, jako uzasadniających zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej przedmiotów opodatkowania. Brak jest podstaw do przyjęcia, że lokale w okresach przejściowych są celowo utrzymywane jako trwałe pustostany inwestycyjne, ponieważ ich niewynajęcie ma charakter incydentalny i wynika wyłącznie z naturalnej rotacji najemców oraz uwarunkowań rynkowych, a nie z zamiaru przeznaczenia ich do innych, niemieszkalnych funkcji gospodarczych. W całym okresie mają one bowiem pozostawać przygotowane i przeznaczone do realizacji funkcji mieszkaniowej, co wyklucza uznanie ich za faktycznie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu u.p.o.l.

Wnioskodawca przyznaje, że w opisanym zdarzeniu przyszłym nie funkcjonuje element celowości traktowania przejściowo niewynajętych lokali mieszkalnych jako trwałe pustostany inwestycyjne, a struktura zarobkowa zarówno Wnioskodawcy jak i spółki zależnej będzie opierać się głównie na odpłatnym najmie, co również w realiach gospodarczych oznacza, że okresowy brak wynajęcia lokali mieszkalnych nie jest sytuacją ekonomicznie pożądaną przez oba te podmioty.

W okolicznościach opisanych w zdarzeniu przyszłym należy uznać preferencyjną stawkę opodatkowania z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. jako właściwą dla lokali

mieszkalnych przejściowo pustych, niewypełniających kategorii trwałych pustostanów inwestycyjnych.

Ad 3) Opodatkowanie gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi

Powyższe konkluzje należy również odnieść odpowiednio do tematyki opodatkowania gruntu związanego z budynkiem mieszkalnym. Analogicznie jak w przypadku samych lokali, decydujące znaczenie powinno mieć nie formalne powiązanie z podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą, lecz rzeczywisty sposób wykorzystania oraz funkcja, jaką dany składnik majątkowy pełni w danym układzie faktycznym.

Zdaniem tutejszego organu w omawianym przypadku grunt związany z lokalami mieszkalnymi (budynkiem mieszkalnym lub jego częściami) co do zasady dzieli charakter lokali mieszkalnych, stąd jako niespełniający przesłanki związania z prowadzeniem działalności gospodarczej, ze względu na przywoływane ustawowe wyłączenie z definicji, należy dla niego odnaleźć stawkę inną niż dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, a za jedyną możliwość właściwej stawki przypada właśnie stawka preferencyjna. Stanowisko to pozostaje spójne z wykładnią funkcjonalną przepisów u.p.o.l., zgodnie z którą kwalifikacja podatkowa powinna odzwierciedlać rzeczywiste wykorzystanie nieruchomości, a nie wyłącznie formalne aspekty jej posiadania lub powiązania z działalnością gospodarczą. Z Wniosku nie wynika, żeby grunt z jakiegokolwiek części pozostawał klasycznie zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, stąd brak zasadności stosowania stawek najwyższych. Nie występują bowiem przesłanki takie jak wyodrębnienie części gruntu pod działalność komercyjną, jego faktyczne wykorzystanie do świadczenia usług czy też jego zagospodarowanie w sposób odbiegający od funkcji mieszkaniowej.

W okolicznościach opisanych w zdarzeniu przyszłym należy uznać preferencyjną stawkę opodatkowania z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l. jako właściwą dla gruntów związanych z budynkiem mieszkalnym.

Ad 4) Opodatkowanie pomieszczeń przynależnych do lokali mieszkalnych

Pomieszczenia przynależne do lokali mieszkalnych, jako pozostałe części budynku mieszkalnego niestanowiące wyodrębnionych lokali mieszkalnych, zasadniczo podlegają opodatkowaniu według stawek właściwych dla opodatkowanych lokali. Może się jednak zdarzyć, że pomieszczenie przynależne do lokalu zostanie samodzielnie zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Sama w sobie zasadność opodatkowania pomieszczeń przynależnych nie budzi wątpliwości w doktrynie i orzecznictwie. Interpretacja nie obejmuje jednak zbliżonej tematyki nieruchomości wspólnej stanowiącej m.in. części budynku, które nie służą wyłącznie do użytku właścicieli lokali, w praktyce nazywanych tzw. częściami wspólnymi budynku. Pojęcie pomieszczenia przynależnego do lokalu nie jest tożsame z pojęciem części wspólnej w budynku. Wnioskodawca nie sformułował we Wniosku pytania obejmującego części wspólne budynku. Interpretacja nie obejmuje również funkcjonowania pomieszczeń takich jak piwnica, strych, komórka, czy garaż jako wyodrębnionych lokali, niezależnych od lokali mieszkalnych.

W ślad za poglądem wyrażonym przez WSA w Gdańsku w wyroku z 13.11.2018 r., I SA/Gd 922/18: „W przypadku wyodrębnienia w wielorodzinnym budynku mieszkalnym samodzielnych lokali mieszkalnych, stanowiących odrębne nieruchomości, do lokali takich mogą przynależeć, jako ich części składowe pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane "pomieszczeniami przynależnymi" (art. 2 ust. 4 u.w.l.). 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”. Warunkiem koniecznym do prawnego funkcjonowania pomieszczeń przynależnych pozostaje zatem istnienie wyodrębnionego w rozumieniu ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2026 r. poz. 232) samodzielnego lokalu m.in. mieszkalnego. W praktyce opodatkowania pomieszczeń przynależnych do wyodrębnionych lokali mieszkalnych zauważa się, że ze względu na sam fakt przynależności do takiego przedmiotu opodatkowania, stawka którą stosuje się do przedmiotu opodatkowania powinna mieć również zastosowanie do powierzchni użytkowej pomieszczenia przynależnego. Gdy lokal mieszkalny w całości zajęty jest na prowadzenie działalności gospodarczej, to upada podstawa pozwalająca utrzymać stawkę preferencyjną dla pomieszczenia przynależnego, stąd właściwość stosowania stawki najwyższej również do pomieszczenia przynależnego. Analogicznie, gdy lokal mieszkalny znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy albo gdy jest przedmiotem najmu i realizuje cele mieszkalne opodatkowany powinien zostać wraz z pomieszczeniem do niego przynależnym preferencyjną stawką podatkową.

Co do elementu pytania jakim jest piwnica wypowiedział się WSA w Opolu w wyroku z 17.04.2013 r., sygn. akt I SA/Op 107/13, stwierdzając, że „Jeżeli piwnica jest pomieszczeniem przynależnym do samodzielnego lokalu mieszkalnego, to nie będzie stanowiła odrębnego, od samodzielnego lokalu mieszkalnego, przedmiotu opodatkowania. Podlega opodatkowaniu tak jak lokal mieszkalny, a więc najniższą stawką podatkową przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., dla budynków mieszkalnych lub ich części, albowiem zaspokajają one podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania”. Ten sam charakter innych potencjalnych pomieszczeń przynależnych należy przypisać również strydom i komórkom oraz co do zasady stosować do nich jako pomieszczeń przynależnych właściwe stawki preferencyjne. W kwestii garaży natomiast organ interpretacyjny zwraca uwagę, że zgodnie z wprowadzonym mocą nowelizacji z 01 stycznia 2025 roku przepisem art. 1a ust. 2c „za część mieszkalną budynku mieszkalnego uznaje się także pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów w tym budynku”. Taka konstrukcja oznacza, że garaże jako pomieszczenia typowo przeznaczone do przechowywania pojazdów w budynku mieszkalnym podlegają opodatkowaniu jak części mieszkalne budynku mieszkalnego, niezależnie od tego czy stanowią pomieszczenie samodzielne, czy wyodrębniony lokal niemieszkalny, a stawki najwyższe mogłyby mieć zastosowanie jedynie w przypadku zajęcia części garaży na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zdaniem tutejszego organu do pomieszczeń przynależnych do przekazanych lokali mieszkalnych takich jak w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż należy domyślnie stosować preferencyjną stawkę dla budynków mieszkalnych, chyba że ze stanu faktycznego wynikają inne okoliczności przemawiające za przypisaniem zajęcia samodzielnie pomieszczenia przynależnego na prowadzenie działalności gospodarczej lub zajęcia całego lokalu mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej.

W okolicznościach opisanych w zdarzeniu przyszłym należy uznać preferencyjną stawkę opodatkowania z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. jako właściwą dla pomieszczeń przynależnych do wyodrębnionych lokali mieszkalnych, z tą uwagą, że samodzielne niewyodrębnione lokale mieszkalne nie mogą posiadać pomieszczeń przynależnych.

Ad 5) Opodatkowanie budowli związanych z budynkiem mieszkalnym

Budowle posadowione na gruncie związanym z budynkiem mieszkalnym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jedynie gdy spełniają przesłankę związania z prowadzeniem działalności gospodarczej. U.p.o.l. nie przewiduje bezpośredniego wyłączenia budowli spod definicyjnego reżimu związania z prowadzeniem działalności gospodarczej jak ma to miejsce w przypadku budynków mieszkalnych oraz gruntów z nimi związanych. Orzecznictwo sądów administracyjnych wprowadza jednak pewien wyłom (brak wyraźnej normy prawnej) uznający nieprawidłowość traktowania budowli jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdy związane są z budynkiem mieszkalnym i gruntem z nim związanym, a tym samym służą zapewnieniu prawidłowego korzystania z tych budynków przez jego mieszkańców, wyłącznie realizując cele mieszkaniowe. W przypadku gdy takie budowle nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (z treści Wniosku nie wynika, aby grunty na których znajdują się budynki mieszkalne oraz możliwe budowle były w taki sposób zajęte), pozostają nieopodatkowane podatkiem od nieruchomości jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przywołane stanowisko potwierdzają wyroki: NSA z 02.12.2016r., sygn. akt II FSK 3208/14, z 15.01.2013 r., sygn. akt II FSK 933/11; a także sądy niższego szczebla w wyrokach: WSA w Gliwicach z 25.03.2013 r., sygn. akt I SA/GI 1022/12, WSA w Łodzi z 27.10.2020 r., sygn. akt I SA/Łd 159/20, WSA w Opolu z 06.04.2018 r., sygn. akt I SA/Op 60/18, czy WSA w Opolu z 21.02.2025 r., sygn. akt I SA/Op 1077/24.

Odnosnie budowli infrastruktury mieszkalnej związanych z budynkiem mieszkalnym i gruntami z nim związanymi nie powinno mówić się o związku budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdyż o istnieniu takiego związku świadczy charakter rzeczy wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie, a budowle te służą realizacji celów mieszkalnych, lecz nie celów gospodarczych (por. a contrario do argumentacji z wyroków NSA z 04 marca 2021 r., III FSK 895-898/21).

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się również, że samo posiadanie budowli przez przedsiębiorcę nie wystarcza dla wystąpienia związku z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdyż wymagany jest faktyczny związek z komercyjnym wykorzystaniem budowli. Zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą należy podkreślić, że za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy uznać jedynie te budowle, które służą wyłącznie obsłudze lokali użytkowych (o charakterze komercyjnym), a nie lokali

mieszkalnych. Jeżeli jednak budowla faktycznie obsługuje cały budynek, w tym przede wszystkim lokale mieszkalne, i nie można jej przypisać wyłącznie do celów prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas nie kwalifikuje się ona do opodatkowania podatkiem od nieruchomości (por. wyrok NSA z 22.11.2023 r., sygn. akt III FSK 3293/21).

W uzasadnieniu ww. wyroku wskazano m.in., że: „(...) kryterium związania z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie spełniają te budowle zlokalizowane na nieruchomości należącej do spółdzielni mieszkaniowej np. chodniki, drogi dojazdowe, parkingi itp., nawet jeżeli mają charakter ogólnodostępny, które zapewniają konieczną obsługę budynku mieszkalnego, służą zaspokajaniu potrzeb mieszkańców budynku mieszkalnego w całości lub części, za korzystanie z nich nie jest pobierana opłata” oraz „(...) opodatkowanie podatkiem od nieruchomości nie dotyczy budowli zlokalizowanych na gruntach, które należy traktować jako związane z budynkami mieszkalnymi w przedstawionym wyżej znaczeniu, nawet jeżeli nie stanowią części składowej lokali mieszkalnych, ale których przeznaczenie wiąże się z realizacją potrzeb mieszkaniowych i które nie są wykorzystywane dla prowadzenia działalności gospodarczej. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a w konsekwencji opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości powinny podlegać jedynie te budowle zlokalizowane na nieruchomości należącej do spółdzielni mieszkaniowej, które służą wyłącznie obsłudze lokali użytkowych znajdujących się w budynku mieszkalnym, związanych z komercyjną działalnością tejże spółdzielni”. Choć powyższy wyrok NSA odnosi się do sytuacji, w którym podatnikiem jest spółdzielnia mieszkaniowa to występujące w nim stwierdzenia mają charakter uniwersalny i znajdują zastosowanie do opisanego we Wniosku zdarzenia przyszłego. W konsekwencji, jeżeli budowla służy całemu budynkowi (w tym mieszkaniom), to nie można jej klasyfikować jako związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 i ust. 2 u.p.o.l.

Zdaniem tutejszego organu interpretacyjnego przedstawiona argumentacja zasługuje na uznanie zważywszy na jednolitość charakteru mieszkalnego infrastruktury towarzyszącej przy wznoszonych budynkach mieszkalnych. Z przedstawionego przez Wnioskodawcę opisu zdarzenia przyszłego wynika, że ww. budowle będą w całości wykorzystywane do realizacji potrzeb mieszkaniowych. Budowle takie muszą zostać zlokalizowane na gruncie związanym z budynkami mieszkalnymi, tj. na gruncie, na którym taki budynek mieszkalny został wzniesiony, ale również mogą znajdować się na gruncie do niego przylegającym, nadal zapewniającym właściwe korzystanie z tego budynku mieszkalnego.

W okolicznościach opisanych w zdarzeniu przyszłym za prawidłowe należy uznać brak opodatkowania budowli zlokalizowanych na gruncie przylegającym do budynku mieszkalnego, jako niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podsumowanie

W konsekwencji należy zgodzić się z poglądami zaprezentowanymi przez Wnioskodawcę w zakresie opisanego zdarzenia przyszłego i jego skutków w opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości gruntów, budynków i budowli.

Tym samym organ interpretacyjny podtrzymuje utrwalone poglądy wyrażone w wydanych przez siebie interpretacjach indywidualnych przepisów prawa podatkowego w podatku od nieruchomości, obejmujących kwestie opodatkowania budynków mieszkalnych oraz gruntów i budowli z nimi związanych, tj. m.in. interpretacje indywidualne numer 106, 102, 100, 98, 82 dotyczące osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, oraz interpretacja indywidualna numer 15 dotycząca osoby fizycznej, które to dostępne są w Biuletynie Informacji Publicznej Miasta Poznania (<https://bip.poznan.pl/bip/interpretacja-przepisow-prawa-podatkowego,p,14319.html> oraz <https://bip.poznan.pl/bip/podatek-od-nieruchomosci-osoby-fizyczne,p,14319,14320,15199.html>).

Organ interpretacyjny wydający interpretację opiera się wyłącznie na opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego podanego we Wniosku - nie prowadzi postępowania dowodowego. Rolą postępowania w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów podatkowych nie jest bowiem ustalanie, czy przedstawiony we Wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe jest zgodny ze stanem rzeczywistym. Ustalenie stanu rzeczywistego stanowi domenę ewentualnego postępowania podatkowego. Pełna weryfikacja prawidłowości stanowiska Wnioskodawcy w podatku od nieruchomości może być dokonana jedynie w toku ewentualnego postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej lub czynności będących poza zakresem instytucji interpretacji indywidualnej, do której zastosowanie mają przepisy określone w zamkniętym katalogu art. 14h o.p.

Mając na uwadze powyższe, Prezydent Miasta Poznania uznaje stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we Wniosku w całości za prawidłowe.

Z upoważnienia Prezydenta Miasta

(...)

/podpis elektroniczny/

Załączniki: 0

Otrzymują:

1. Adresat - (...),
2. Aa.

Sprawę prowadzi: (...)

Informacja na temat przetwarzania danych osobowych:
www.poznan.pl/klauzulainformacyjna/

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi interpretacyjnemu 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 ustawy Ordynacja podatkowa 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 ustawy - Ordynacja podatkowa).

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przeszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność. Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego (opisu zdarzenia przeszłego) przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Franciszka Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań, w dwóch egzemplarzach, zgodnie z art. 47 oraz 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a ustawy za pośrednictwem organu, który wydał interpretację - Prezydenta Miasta Poznania. Jednocześnie, zgodnie z art. 57a 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.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres pocztowy: Prezydent Miasta Poznania, Wydział Podatków i Opłat Urzędu Miasta Poznania, ul. Za Bramką 1, 61-842 Poznań; na adres ePUAP: /UMPoznan/SkrytkaESP albo na adres do doręczeń elektronicznych: AE:PL-46081-20925-AEABE-27.