



RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia

24.08.

NSA
2024.08.11 11:40:24
2024 r.
Signed:
CN=N.S.
C=PL
O=Naczelny Sąd Administra
2.5.4.97=VATPL-525156804
Public key:
RSA/2048 bits

1001-4.Zp.19.2024

Naczelny Sąd Administracyjny

Izba

Finansowa

**WNIOSEK
PROKURATORA GENERALNEGO**

Na podstawie art. 3 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. - Prawo o prokuraturze (Dz. U. z 2024 r., poz. 390) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm.), w związku z zachodzącą potrzebą wyjaśnienia przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych

wnoszę o

rozstrzygnięcie następującego zagadnienia prawnego:

Czy budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu mającego służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców w ramach prowadzenia przez podatnika podatku od nieruchomości działalności gospodarczej, 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 ze zm.), czy jako budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b tej ustawy?

UZASADNIENIE

Kierując się powinnością podejmowania środków przewidzianych prawem, zmierzających do prawidłowego i jednolitego stosowania prawa w postępowaniu sądowym i administracyjnym, wskazaną w art. 3 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. - Prawo o prokuraturze, należało uznać za konieczne wystąpienie z wnioskiem o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Zagadnienie wymagające wyjaśnienia odnosi się do kwalifikacji budynków mieszkalnych lub ich części stanowiących przedmiot własności podmiotów gospodarczych a udostępnianych podmiotom trzecim w sposób zarobkowy w ramach wykonywania działalności gospodarczej we własnym imieniu w zależności od uznania ich zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej gdyż jest to kluczowe do ustalenia właściwej stawki podatku od nieruchomości przewidzianej w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.).

W kwestiach tych utrzymuje się rozbieżność stanowisk i brak jasności co do normatywnego modelu ustalania i ponoszenia ciężarów podatkowych przez podmioty gospodarcze będące podatnikami podatku od nieruchomości w postaci budynków mieszkalnych lub ich części.

Na wstępie wskazania wymaga, że co do zasady budynki o charakterze mieszkalnym, w tym również będące w posiadaniu przedsiębiorcy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki jak dla budynków lub ich części mieszkalnych z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z tym przepisem rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym, że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budynków mieszkalnych lub ich części mieszkalnych - 1,15 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

Wyjątek od tej zasady został zamieszczony w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b omawianej ustawy, zgodnie z którym wyższa stawka podatku dotyczy budynków mieszkalnych lub ich części, zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Stosownie do treści tego przepisu rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym, że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budynków lub części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 33,10 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

Przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewidują zatem różne stawki dla budynków i lokali mieszkalnych w zależności od tego, czy nastąpiło ich zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej.

W sytuacji, w której lokal mieszkalny jest własnością przedsiębiorcy, który oddaje ten lokal w najem, a najemca zaspokaja w nim swoje potrzeby mieszkaniowe, rozważaniom podlega zarówno aspekt mieszkaniowy, jak i gospodarczy, albowiem najem stanowi element działalności gospodarczej wynajmującego przedsiębiorcy - płatnika podatku od nieruchomości.

W przedstawionej sytuacji, przy rozpoznawaniu kwestii, którą ze stawek podatku od budynków mieszkalnych lub ich części należy stosować, sądy udzielają rozbieżnych odpowiedzi, a to z uwagi na okoliczność wynajmu ww. nieruchomości na cele mieszkalne.

W zakresie powyższego zagadnienia ukształtowały się dwie linie orzecznicze.

Według pierwszej grupy orzeczeń prowadzenie przez wynajmującego działalności gospodarczej w oparciu i dzięki budynkom lub lokalom mieszkalnym przesądza, że lokale te pozostają zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a brak realizacji przez wynajmującego w budynkach mieszkalnych lub ich części funkcji „stałego zamieszkiwania” w nim osób fizycznych, dowodzi, że nastąpiło

jego zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Przedsiębiorca wynajmujący budynek mieszkalny lub odpowiednio jego część na cele mieszkalne powinien opłacać podatek według stawek, których maksymalną wartość wyznacza art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż jest to budynek mieszkalny lub jego część zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej (por. wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1252/19; wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2064/19; wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1511/19; wyrok NSA z dnia 15 września 2022 r., sygn. akt III FSK 975/21; wyrok NSA z dnia 4 października 2022 r., sygn. akt III FSK 967/21; wyrok NSA z dnia 25 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 123/23; wyrok NSA z dnia 25 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 125/23). Według stanowisk prezentowanych w omawianej linii orzeczniczej *prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie najmu lokali mieszkalnych przesądza, że lokale te pozostają zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Istotne przy tym jest, że budynki mieszkalne, w których usytuowane są wynajmowane lokale mieszkalne, ujęte zostały w ewidencji środków trwałych oraz podlegają amortyzacji na gruncie podatku dochodowego. Stanowią one zatem element przedsiębiorstwa* (wyrok NSA z dnia 25 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 125/23). *Fakt, że dany budynek został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej polegającej na wynajmie mieszkań, nie sprawia, że nie są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej* (wyrok NSA z dnia 4 października 2022 r., sygn. akt III FSK 967/21). Według Naczelnego Sądu Administracyjnego *decydujące znaczenie ma gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego*

budynku mieszkalnego (części budynku)(wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1511/19).

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2064/19) wskazał również, iż *nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał „fizycznie” wykorzystywać składniki swojego majątku. Jeżeli rodzaj danej działalności za tym przemawia, składniki takie będą wykorzystywane przez niego w sposób pośredni, lecz umożliwi to przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. Decydujące znaczenie ma zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku). W powołanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił także uwagę, iż stawki podatku przewidziane w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie zostały uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są one do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy.*

Można też wskazać na poglądy prezentowane w tej materii przez wojewódzkie sądy administracyjne. W wyroku z dnia 16 października 2023 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach, sygn. akt I SA/Gl 891/23, wskazał, że *istotne dla sprawy jest ustalenie wykładni pojęcia „zajęcia budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej”, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przepis ten bowiem stanowi podstawę dla rady gminy do uchwalenia stawek podatku od nieruchomości, przy czym stawka dla budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej jest wyższa, niż stawka*

dla budynków mieszkalnych lub ich części. Jednak przewidziane w tym przepisie stawki, nie zostały uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są one do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą koniecznym w tym zakresie jest ustalenie, czy wykorzystuje ona taki budynek lub lokal na swoje cele osobiste, czy też wykorzystywane są one do wykonywania działalności gospodarczej i są niezbędne, aby zrealizować cel takiej działalności. Znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej budynek mieszkalny (część budynku), może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawek podatkowych przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy, jeżeli stanowi element przedsiębiorstwa takiej osoby i jest bezpośrednio związany z wykorzystywaniem go w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ustaleniom w tym zakresie przede wszystkim podlega rodzaj prowadzonej działalności i znaczenie budynku mieszkalnego (części budynku) w osiąganiu efektów tej działalności, czyli zysku. Jeżeli bez wykorzystania budynku mieszkalnego lub jego części, przedsiębiorca nie będzie mógł zrealizować zamierzenia gospodarczego, to będzie to oznaczało, że zajął je na cele prowadzonej działalności gospodarczej.

W odniesieniu omawianego zagadnienia wskazać nadto można na stanowisko przedstawione przez Ministra Finansów w piśmie z dnia 12 stycznia 2023 r. stanowiącym odpowiedź na interpelację poselską w sprawie stawek podatku od nieruchomości od lokali w budynkach mieszkalnych wynajmowanych przez podatnika prowadzącego działalność gospodarczą (interpelacja nr 37882 Sejm RP IX kadencji - Znajdujący się w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą budynek mieszkalny może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawki podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach

lokalnych, jeżeli stanowi element przedsiębiorstwa i jest wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej. Sama istota funkcji mieszkalnej budynku lub jego części nie wyłącza możliwości uznania, że budynek mieszkalny lub jego część zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Jednocześnie w orzecznictwie prezentowane jest stanowisko odmienne, zgodnie z którym, dla zastosowania w odniesieniu do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki opodatkowania, przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, kluczowe znaczenie ma okoliczność faktyczna polegająca na ich fizycznym zajęciu na prowadzenie działalności gospodarczej. Tym samym, według tej linii orzeczniczej, za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nie będą mogły być uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co rozumie się trwale (długotrwale) zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy oddanie przez podatnika budynku mieszkalnego lub jego części do korzystania osobom trzecim dla realizacji funkcji mieszkalnej nastąpiło w ramach działalności gospodarczej tego podatnika np. komercyjnego najmu (por. wyrok NSA z dnia 7 lutego 2024 r., sygn. akt III FSK 1473/22; wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3942/21; 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; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/GL 1431/23).

W wyroku z dnia 12 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 250/23, Naczelny Sąd Administracyjny wprost wskazał, że *nie podziela stanowiska zawartego w wyroku 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, 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[...]”.

W wyroku tym wskazano także, że 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

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

Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku zaaprobował zapatrywania prezentowane w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 22 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 990/19, i w wyroku tego Sądu z dnia 15 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 933/11, a także zgodził się z tezą, że *powtarzający się (w założeniu) krótkotrwały odpłatny najem lokali mieszkalnych (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych podatnika i jego rodziny lub osób trzecich, zbliżony jest w istocie do świadczenia usług hotelarskich (praktyka coraz bardziej popularna w kurortach oraz miejscowościach mających znaczenie turystyczne) 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.*

W ocenie Prokuratora Generalnego, wskazane wątpliwości prawne oraz dostrzeżone rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w odniesieniu do przedstawionego zagadnienia, uzasadniają wystąpienie - w trybie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - do Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie zagadnienia o treści wskazanej w petitum wniosku. Przedstawiony problem ma znaczenie dla jednolitości przyszłego orzecznictwa w podobnych sprawach.

W związku z powyższym - występując z przedmiotowym wnioskiem - jednocześnie wnoszę o jego rozstrzygnięcie w kierunku stwierdzenia, że budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu mającego służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców w ramach prowadzenia przez podatnika podatku od nieruchomości działalności gospodarczej, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.), jako budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Podkreślenia przy tym wymaga, że podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym ciążącym na właścicielu, posiadaczu i użytkowniku wieczystym, w którym przedmiotem opodatkowania jest określony majątek nieruchomy. Wysokość obciążenia podatkowego zależy natomiast od stawek podatku, które pozostają w związku z celami, którym służy dana nieruchomość oraz rodzaju i sposobu wykorzystania tego majątku. Przyjęto przy tym, że wyższą stawkę podatku można ustalać w sytuacji, gdy majątek ten służy celom gospodarczym. Wydaje się też, że w świetle art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zastosowanie wyższej maksymalnej stawki podatku nie jest uzależnione od rzeczywistego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części na bezpośrednie wykonywanie w nim działalności gospodarczej. Za kluczowe w tym zakresie należałoby uznać kryterium wykorzystywania budynków mieszkalnych lub ich części do osiągnięcia gospodarczych celów przedsiębiorcy albowiem w zakresie najmu nieruchomości, mających służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, mieszkalny charakter przedmiotu najmu jest warunkiem nieodzownym do prowadzenia działalności gospodarczej w tym zakresie.

Na zakończenie wskazania wymaga obszerna argumentacja zawarta w zdaniu odrębnym sędziego Moniki Krywow do nieprawomocnego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/Gl 1431/23, w którym wskazuje się między innymi, że z przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie da się wywieść twierdzenia o konieczności opodatkowania niższą stawką podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych zajętych nawet pośrednio przez przedsiębiorcę w ramach prowadzonej przez niego działalności „najmu komercyjnego”, a oddanych osobom trzecim w celu zaspokajania ich potrzeb mieszkaniowych. Jak już zostało to wskazane, przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie przewidują takiego rozróżnienia wprost, jak również brak jest definicji zawartych w ustawie podatkowej pozwalającej

na takie rozróżnienie. Co więcej, [...] względy celowościowe nie mogą być uwzględnione przy wykładni wskazanych przepisów. Przyjmując zasadę określoności daniny publicznej w aspekcie przedmiotowym i podmiotowym, zwrócić należy uwagę, że skoro grunty i budowle zajęte nawet pośrednio przez przedsiębiorcę na prowadzoną działalność gospodarczą mogą być opodatkowane najwyższą stawką, to niezrozumiale jest w świetle powszechności opodatkowania, przyjmowanie, że zajęte pośrednio na działalność gospodarczą budynki mieszkalne przez przedsiębiorcę działającego w sferze najmu komercyjnego już za takie nie mogą być uznane.

Z przedstawionych względów wnoszę, jak na wstępie.

Załączniki:

- 2 odpisy wniosku.