



Warszawa, 14-10-2024 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

V.511.575.2024.EG

Naczelny Sąd Administracyjny

Izba Finansowa

via ePUAP

Prokurator Generalny

via ePUAP

Rzecznik Praw Obywatelskich

REGON: 012093073

adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

sygn. akt: III FPS 2/24

Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 8 § 1 ppsa¹ w związku z art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich² niniejszym zgłaszam udział w postępowaniu zainicjowanym wnioskiem Prokuratora Generalnego o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: „NSA”) uchwały zawierającej rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego (sygn. akt III FPS 2/24) i jednocześnie wnoszę o podjęcie uchwały o następującej treści:

„Budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu mającego służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców w ramach prowadzenia przez podatnika

¹ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935, dalej: „ppsa”).

² Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2024 r. poz. 1264, dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).

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 upol³”.

Uzasadnienie

We wniosku z dnia 24 maja 2024 r. Prokurator Generalny uznał, że zachodzi potrzeba wyjaśnienia uregulowań prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych i jednocześnie wniósł 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 upol, czy jako budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol?”.*

Rzecznik Praw Obywatelskich postanowił przystąpić do toczącego się postępowania, podzielając pogląd o tym, że przedstawione zagadnienie dotyczące kwalifikacji budynków mieszkalnych lub ich części stanowiących przedmiot własności podmiotów gospodarczych, które są udostępniane podmiotom trzecim, w ramach wykonywania działalności gospodarczej, w kontekście przesłanki „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”, jest obiektywnie wątpliwe i wywołuje realne rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. W konsekwencji wymaga rozstrzygnięcia w drodze uchwały abstrakcyjnej składu siedmiu sędziów NSA.

Jednocześnie Rzecznik nie podziela stanowiska prezentowanego przez Prokuratora Generalnego przewidującego, że budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu mającego służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców w ramach prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, od których należy płacić najwyższą stawkę podatku (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol). W ocenie Rzecznika, pogląd przedstawiony przez Prokuratora Generalnego wywołuje negatywne skutki w sferze konstytucyjnie chronionych praw podatników.

I. Wykazanie przesłanek warunkujących podjęcie uchwały abstrakcyjnej

³ Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 ze zm., dalej: „upol”).

NSA podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych⁴. Są to uchwały o charakterze abstrakcyjnym, które pozostają w ścisłym związku z praktyką, a więc ze stosowaniem wątpliwych przepisów przez sądy administracyjne.

Podjęcie przez NSA uchwały abstrakcyjnej możliwe jest wówczas, gdy mamy do czynienia z realną rozbieżnością w orzecznictwie sądów administracyjnych⁵. Oznacza to, że zasadniczo powinno dojść do ukształtowania się konkurencyjnych linii orzeczniczych, które dają się uzasadnić z porównywalną mocą⁶. Przy czym, przez pojęcie „rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych”, w znaczeniu wynikającym art. 15 § 1 pkt 2 ppsa, należy także rozumieć pewną tendencję do niejako „umacniania się” składów orzekających w zajmowanych przez nie stanowiskach prawnych⁷. Rozbieżność w orzecznictwie musi mieć także charakter trwały. Warunek ten należy odnieść do pewnej perspektywy czasu, w jakiej – nie bez uszczerbku dla jednolitości orzecznictwa i pewności stosowania prawa – rozbieżność ta się utrzymuje⁸.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych w kwestii stawek podatku od nieruchomości w przypadku wynajmu budynków mieszkalnych lub ich części na cele mieszkalne, potwierdza występowanie dwóch przeciwstawnych linii orzeczniczych. Istota sporu dotyczy ustalenia właściwej stawki w podatku od nieruchomości, w sytuacji gdy mamy do czynienia z wynajmem przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą budynków mieszkalnych lub ich części, które służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców. Kluczowe jest zatem ustalenie, czy w takim przypadku zastosowanie znajdzie stawka niższa przeznaczona dla budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a upol)⁹, czy też stawka maksymalna właściwa dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej

⁴ Art. 15 § 1 pkt 2 ppsa.

⁵ Uchwała pełnego składu NSA z dnia 26 października 2009 r. (sygn. I OPS 10/09).

⁶ Postanowienie NSA z dnia 18 czerwca 2007 r. (sygn. II FPS 4/06).

⁷ Por. postanowienie NSA z dnia 30 października 2007 r. (sygn. II GPS 1/07), a także uchwały siedmiu sędziów NSA: z dnia 26 czerwca 2014 r. (sygn. I OPS 15/13), z dnia 16 grudnia 2013 r. (sygn. II GPS 2/13), z dnia 8 października 2018 r. (sygn. I OPS 1/18).

⁸ Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 16 grudnia 2013 r. (sygn. II GPS 2/13).

⁹ Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budynków lub ich części: mieszkalnych - 1,15 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.

(art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol)¹⁰. W praktyce istotne wątpliwości koncentrują się wokół wykładni pojęcia, użytego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol, tj. „zajęcia budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Pierwszy pogląd orzecznicy (niekorzystny dla podatników) zakłada, że zwrot „zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć szerzej, niż to wynika z językowego znaczenia pojęcia „zajęcia”. Tym samym, wyższa stawka podatku od nieruchomości nie została uzależniona od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej, a od wykorzystania go do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy. Zdaniem sądów optujących za tym kierunkiem interpretacji przepisów prawa materialnego, 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, umożliwiając przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. W konsekwencji okoliczność wykonywania przez wynajmującego działalności gospodarczej w oparciu i dzięki lokalom mieszkalnym przesądza, że lokale te pozostają zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a zatem przedsiębiorca wynajmujący budynek mieszkalny powinien opłacać podatek od nieruchomości według stawek maksymalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol)¹¹.

Należy podkreślić, że powyższe stanowisko w całości podzielił Minister Finansów. W odpowiedzi na interpelację nr 37882¹² stwierdzono, że znajdujący się w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą budynek mieszkalny może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie maksymalnej stawki podatkowej, jeżeli stanowi element przedsiębiorstwa i jest wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej.

¹⁰ Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od budynków lub ich 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.

¹¹ Taki pogląd został wyrażony w następujących orzeczeniach NSA: z dnia 23 stycznia 2020 r. (sygn. II FSK 1252/19), z dnia 23 stycznia 2020 r. (sygn. II FSK 2064/19), z dnia 23 stycznia 2020 r. (sygn. II FSK 1511/19), z dnia 23 stycznia 2020 r. (sygn. II FSK 2223/19), z dnia 23 stycznia 2020 r. (sygn. II FSK 1270/19), z dnia 15 września 2022 r. (sygn. III FSK 975/21), z dnia 4 października 2022 r. (sygn. III FSK 967/21), z dnia 25 lipca 2023 r. (sygn. III FSK 123/23), z dnia 25 lipca 2023 r. (sygn. III FSK 125/23).

¹² Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 12 stycznia 2023 r. (nr DSP13.844.59.2022).

Sama istota funkcji mieszkalnej budynku lub jego części nie wyłącza możliwości uznania, że budynek mieszkalny lub jego część zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. W kwestii zaś zapytania o planowane działania resortu finansów mające na celu ochronę najemców przed podwyżkami opłat czynszowych z powodu podatku od nieruchomości wskazano, że problem zostanie przeanalizowany i zostaną rozważone odpowiednie działania legislacyjne.

Drugi pogląd, który zarysował się w judykaturze (korzystny dla podatników) zakłada, że dla zastosowania stawki maksymalnej w podatku od nieruchomości w przypadku budynków mieszkalnych lub ich części przesądzające i wyłączne znaczenie będzie miała okoliczność faktyczna ich „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”. Podkreśla się, że powyższe pojęcie ma autonomiczny i zakresowo węższy charakter w stosunku do pojęcia „związany z prowadzeniem działalności gospodarczej” oraz stanowi okoliczność faktyczną, a nie prawną. Innymi słowy, sądy uznają, że przez zwrot legislacyjny „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym / fizycznym wykorzystywaniu (zajęciu) całości lub określonej części budynku na prowadzenie działalności gospodarczej. W konsekwencji za „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol, nie będą mogły być uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach prowadzenia działalności gospodarczej np. komercyjnego najmu¹³.

Dodatkowo podkreślić należy, że sądy administracyjne orzekające w pierwszej instancji same dostrzegają, iż omawiana kwestia nie jest jednolicie ujmowana w orzecznictwie, wprost odwołując się do istnienia dwóch nurtów

¹³ Stanowisko to zostało wyrażone w następujących orzeczeniach NSA: z dnia 15 stycznia 2013 r. (sygn. II FSK 933/11), z dnia 12 lipca 2023 r. (sygn. III FSK 250/23), z dnia 22 listopada 2023 r. (sygn. III FSK 3831/21), z dnia 22 listopada 2023 r. (sygn. III FSK 4264/21), z dnia 13 grudnia 2023 r. (sygn. III FSK 1070/23), z dnia 18 stycznia 2024 r. (sygn. III FSK 3942/21), z dnia 7 lutego 2024 r. (sygn. III FSK 1473/22), a także w prawomocnych wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) w Warszawie z dnia 25 października 2023 r. (sygn. III SA/Wa 1401/23 oraz III SA/Wa 1402/23).

orzeczniczych. Przykładowo, WSA w Krakowie¹⁴ wskazał, że nie podziela stanowiska wiążącego kryterium „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” z okolicznością, że lokale mieszkalne stanowią element przedsiębiorstwa i wykorzystywane są do prowadzenia działalności gospodarczej poprzez ich wynajem na cele mieszkaniowe, prezentowanego w ramach niekorzystnej dla podatników linii orzeczniczej¹⁵. Jednocześnie podkreślił, że aprobuje zapatrywania przeciwne¹⁶.

Także WSA w Gliwicach¹⁷ dostrzegł ukształtowanie się dwóch linii orzeczniczych w kwestii kwalifikacji budynków mieszkalnych lub ich części stanowiących przedmiot własności podmiotów gospodarczych, które są udostępniane podmiotom trzecim, w ramach wykonywania działalności gospodarczej. W przytoczonym orzeczeniu sąd pierwszej instancji opowiedział się za korzystną dla podatników linią orzeczniczą, dzielając w całości argumenty i wnioski w nich zawarte. Niemniej jednak należy odnotować, że w omawianej sprawie zostało zgłoszone zdanie odrębne, w którym w obszernym uzasadnieniu stwierdzono, że na podstawie przepisów upol nie da się wywieść twierdzenia o konieczności opodatkowania niższą stawką podatku od nieruchomości budynków mieszkalnych zajętych nawet pośrednio przez przedsiębiorcę w ramach tzw. najmu komercyjnego, a oddanych osobom trzecim w celu zaspokajania ich potrzeb mieszkaniowych.

Reasumując, Rzecznik Praw Obywatelskich podziela pogląd wyrażony we wniosku Prokuratora Generalnego wyłącznie co do tego, iż w przedstawionej sprawie zaistniała potrzeba podjęcia uchwały w składzie siedmiu sędziów NSA, rozstrzygającej realne rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Z racji tego, że aktualnie w judykaturze nie ma jednolitego stanowiska w kwestii rozumienia zwrotu „zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej”, podatnicy nie mają pewności co do tego, jakie należy stosować stawki w podatku od nieruchomości w przypadku najmu mającego służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców

¹⁴ Por. np. prawomocne wyroki WSA w Krakowie z dnia 24 kwietnia 2024 r. (sygn. I SA/Kr 207/24), (sygn. I SA/Kr 208/24), (sygn. I SA/Kr 209/24), (sygn. I SA/Kr 210/24), (sygn. I SA/Kr 211/24), (sygn. I SA/Kr 212/24).

¹⁵ Por. np. wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r. (sygn. II FSK 2064/19).

¹⁶ Prezentowane np. w wyroku NSA z dnia 15 stycznia 2013 r. (sygn. II FSK 933/11) oraz w literaturze, m.in. L. Etel, Budynki mieszkalne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 8 z 2022 r., s. 30 i nast.

¹⁷ Por. np. nieprawomocny wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 stycznia 2024 r. (sygn. I SA/GI 1431/23), do którego zgłoszono *votum separatum*.

w ramach prowadzenia przez podatnika podatku od nieruchomości działalności gospodarczej. Stąd też, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, uchwała powiększonego składu NSA w tym zakresie jest niezbędna i oczekiwana.

II. Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich

Rzecznik nie zgadza się z kierunkiem, w jakim Prokurator Generalny proponuje rozstrzygnąć przedmiotowy spór. W ocenie Prokuratora „(...), wydaje się, że w świetle art. 5 ust 1 pkt 2 lit. b upol 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 (...).”

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich zaprezentowany kierunek wykładni należy uznać za błędny z następujących powodów.

W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych¹⁸. Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym.

Wysokość stawek podatku od nieruchomości określa rada gminy w drodze uchwały, z tym, że stawki te nie mogą przekroczyć od budynków lub ich części¹⁹:

a) mieszkalnych – 1,15 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;

b) 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.

¹⁸ Art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 3 upol.

¹⁹ Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i b upol.

Z powyższego wynika, że upol²⁰ przewiduje najwyższe stawki podatku od nieruchomości dla:

a) budynków lub ich części „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” oraz

b) budynków mieszkalnych lub ich części „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Jednocześnie według przepisów upol²¹ do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami.

W konsekwencji należy uznać, że ustawodawca wyłączył z pojęcia „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” budynki mieszkalne oraz grunty związane z tymi budynkami²², nawet gdyby znajdowały się w posiadaniu przedsiębiorcy, którego aktywność dotyczy wyłącznie prowadzenia działalności gospodarczej. Dlatego też, dla zastosowania do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki w podatku od nieruchomości przesądzające znaczenie będzie miała okoliczność ich „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”. W sytuacji zaś, w której nie mamy do czynienia z „zajęciem na prowadzenie działalności gospodarczej”, zastosowanie znajdzie stawka podatku od nieruchomości właściwa dla budynków mieszkalnych.

Rzecznik Praw Obywatelskich podziela pogląd orzecznicy wskazujący, że przesłanka „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” ma autonomiczny i zakresowo węższy charakter w stosunku do pojęcia „związany z prowadzeniem działalności gospodarczej”. W tym kontekście wskazać należy, że w przepisach upol nie ma definicji legalnej terminu „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”. Z racji tego, w ocenie Rzecznika, należałoby odnieść się do językowego znaczenia tego pojęcia. Czasownik „zająć”, od którego pochodzi imiesłów przymiotnikowy „zajętych” oznacza „zapełnić sobą lub czymś jakąś przestrzeń lub powierzchnię”²³. Z powyższego wynika, że bazując na językowym znaczeniu określenia „zajęty” (fizycznie zajmowany), zwrot ten należałoby rozumieć jako okoliczność faktyczną polegającą na rzeczywistym

²⁰ Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol.

²¹ Art. 1a ust. 2a pkt 1 upol.

²² Art. 1a ust. 2a pkt 1 w zw. z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol.

²³ Drabik L., Kubiak-Sokół A., Sobol E., Słownik języka polskiego, wyd. PWN, Warszawa 2023 <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zaj%C4%85%C4%87.html>

(fizycznym) wykorzystywaniu (zajęciu) całości lub części budynku mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej. 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 o tym, że automatycznie prowadzi 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).

Także z punktu widzenia wykładni systemowej należy uznać, że w upol prawodawca posłużył się intencjonalnie różnymi pojęciami „zajęcia” oraz „związania”. Wskazać należy, że pojęcie „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” zostało użyte dla ustanowienia wyjątku w przypadku wyłączenia z opodatkowania użytków rolnych lub lasów. Przepis stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej²⁴. W judykaturze na tle ww. regulacji podkreśla się, że o „zajęciu” w rozumieniu art. 2 ust. 2 upol, można mówić jedynie wtedy, gdy dany przedmiot opodatkowania faktycznie jest wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, na którym faktycznie realizuje się czynności powodujące osiągnięcie zamierzonych celów lub konkretnego rezultatu. „Zajęcie” gruntów na działalność gospodarczą oznacza zatem rzeczywiste, obiektywne i empirycznie weryfikowalne wykorzystywanie gruntów rolnych na tę działalność, a nie tylko samo ich posiadanie²⁵.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich nie sposób uznać, aby zwroty „zajęcia” oraz „związania” miały tożsame znaczenie. Dyrektywa zakazu wykładni synonimicznej zabrania bowiem przyjmowania, że ustawodawca nadaje różnym zwrotom to samo znaczenie. W ramach danego aktu prawnego, różne zwroty mają różne znaczenie. Podobna reguła wynika także z zasad techniki prawodawczej, wedle której do oznaczania jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami²⁶.

Dlatego też należy podzielić zapatrywanie artykułowane w doktrynie prawa podatkowego, zgodnie z którym „zajęcie” jest pojęciem odrębnym i węższym

²⁴ Art. 2 ust. 2 upol.

²⁵ Por. wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2024 r. (sygn. III FSK 999/23).

²⁶ § 10 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z 2016 r. poz. 283).

od „związania”, gdyż obejmuje wyłącznie przypadki, w których przedmiot opodatkowania jest bezpośrednio wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, przez podejmowanie na lub w nim określonych czynności faktycznych²⁷.

Również w orzecznictwie przyjmuje się, że „związanie gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 upol jest pojęciem szerszym od pojęcia „zajęcie (gruntu) na prowadzenie działalności gospodarczej”, którym prawodawca posłużył się w art. 2 ust. 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b i c upol. Związanie gruntu, budynku czy budowli z działalnością gospodarczą nie musi więc oznaczać jego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Oznacza to, że dla wykazania istnienia związku nieruchomości z działalnością gospodarczą (z zastrzeżeniem ustawowych wyłączeń) nie jest konieczne jego faktyczne wykorzystywanie – zajęcie do prowadzenia działalności gospodarczej²⁸.

W tym kontekście przypomnieć należy, że na temat oceny przesłanki „związania gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej” wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 24 lutego 2021 r. (sygn. akt SK 39/19). W orzeczeniu tym stwierdzono niekonstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 3 upol rozumianego w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę. Problem rozpoznawany przez Trybunał wynikał ze stosowania wykładni przepisów prowadzącej w istocie do automatycznego kwalifikowania nieruchomości, będących w posiadaniu przedsiębiorcy, do kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W uzasadnieniu Trybunał wskazał, że kwestionowany przepis w swoim brzmieniu literalnym nie uwzględnia tego, czy dana nieruchomość jest faktycznie, czy też może być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby działalności gospodarczej. Dlatego też konieczne jest ustalenie faktycznego sposobu korzystania przez przedsiębiorcę z danej nieruchomości. Zdaniem Trybunału, przedsiębiorcy nie powinni być obciążani wyższą stawką podatku od nieruchomości wyłącznie na podstawie kryterium posiadania nieruchomości. Z powyższego wynika, że należy różnicować sytuację, gdy przedsiębiorca posiada dany przedmiot opodatkowania

²⁷ A. Kałużny, Pechowiec płaci (30 razy) więcej – o wpływie stanowiska MF na opodatkowanie mieszkań podatkiem od nieruchomości, Przegląd Podatkowy 2023, nr 6, s. 9-16., L. Etel, Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych [w:] L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, LEX/el. 2008, komentarz do art. 2.

²⁸ Por. np. wyrok NSA z dnia 12 lipca 2023 r. (sygn. III FSK 250/23).

i wykorzystuje go do prowadzenia działalności gospodarczej od sytuacji samego posiadania nieruchomości, bez faktycznego wykorzystywania jej do prowadzonej działalności gospodarczej.

Mając na uwadze powyższe, Rzecznik Praw Obywatelskich zgadza się ze stanowiskiem prezentowanym w drugiej linii orzeczniczej, które wskazuje, iż za „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, nie będą mogły być uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach jego gospodarczej działalności np. komercyjnego najmu.

Taka wykładnia spornego zwrotu „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” ma swoje uzasadnienie w wartościach konstytucyjnych. W tym kontekście przede wszystkim wskazać należy na konstytucyjny nakaz wspierania polityki zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli²⁹. W doktrynie podkreśla się, że sposobem sprzyjania przez państwo zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli jest popieranie działań zmierzających do uzyskania własnego mieszkania. Przez pojęcie własnego mieszkania należy rozumieć nie tylko mieszkanie będące przedmiotem własności obywatela, ale również mieszkanie stanowiące własność innej osoby, z którego obywatel może korzystać na podstawie innego tytułu prawnego niż prawo własności. Natomiast popieranie przez państwo działań obywateli może przybrać różną postać – od tanich pożyczek i kredytów po różnego rodzaju ulgi i zwolnienia podatkowe³⁰.

Konstrukcja prawna zawarta w upol³¹ polegająca na dopuszczeniu możliwości różnicowania stawek w podatku od nieruchomości z uwagi na rodzaj przedmiotu opodatkowania wypełnia ww. dyrektywy działania państwa co do wspierania polityki zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli. W tym przypadku nie ulega wątpliwości, że *ratio legis* wprowadzenia preferencyjnej stawki podatku dla budynków mieszkalnych lub ich części ma na celu realizację konstytucyjnego obowiązku państwa, o którym mowa w art. 75 Konstytucji. W efekcie prowadzi bowiem do zmniejszenia

²⁹ Art. 75 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: „Konstytucja”).

³⁰ M. Florczak-Wątor [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 75.

³¹ Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i b upol.

obciążenia podatkowego, w sytuacji gdy mamy do czynienia z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych. Ma więc wymiar społeczny.

Co więcej, podkreślić należy, że regulacja umożliwiająca preferencyjne opodatkowanie budynków i lokali mieszkalnych podatkiem od nieruchomości stanowi przepis o charakterze szczególnym. Niemniej jednak wyznacza pewne ramy dla zasady niższego opodatkowania, od której przewidziano wyjątek w postaci możliwości zastosowania do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki w podatku od nieruchomości, ale wyłącznie wówczas gdy są one „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Dlatego też sporny zwrot nie może podlegać wykładni rozszerzającej.

Tak jak już wskazywano, pojęcie „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” należy rozumieć w sensie dosłownym – to co stwierdził prawodawca, jest tym co chciał faktycznie powiedzieć (*idem dixit quam voluit*). Natomiast konsekwencją zastosowania wykładni językowej jest zakaz stosowania wykładni rozszerzającej wyjątków (*exceptiones non sunt extendendae*). Dopuszczenie zaś koncepcji tzw. pośredniego zajęcia budynków mieszkalnych lub ich części na prowadzenie działalności gospodarczej³², którą forsują organy podatkowe oraz część sądów administracyjnych, narusza wyżej wymienioną zasadę. Prowadzi także w sposób nieuprawniony do zastosowania wyższej stawki podatku od nieruchomości wbrew literalnie odczytywanej treści przepisu zawartego w ustawie podatkowej oraz wbrew intencji ustawodawczej zakładającej możliwość korzystania z preferencyjnej stawki podatku dla budynków mieszkalnych.

A to z kolei wzbudza zastrzeżenia z punktu widzenia art. 2 Konstytucji i ustanowionej w nim zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zastosowanie profiskalnej

³² W grupie orzeczeń niekorzystnych dla podatników argumentuje się, że „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)” – por. np. wyrok NSA z dnia 15 września 2022 r. (sygn. III FSK 975/21).

wykładni spornego zwrotu zawartego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b upol nie powinno stawać się pułapką normatywną dla podatników. W szczególności w sytuacji, gdy mamy do czynienia z regulacją, mającą na celu udzielenie wsparcia w realizacji potrzeb mieszkaniowych. Podatnicy nie powinni też ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnej legislacji, a mianowicie tego, że ustawodawca w przepisach podatkowych nie unormował definicji zwrotu legislacyjnego „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”, które w praktyce okazało się niejednolicie rozumiane.

W konsekwencji, nie sposób wywodzić z okoliczności, jaką jest wynajmowanie lokali w celu zaspokajania potrzeb mieszkaniowych najemców, automatycznego zajęcia tych lokali na działalność gospodarczą właściciela. Taki tok rozumowania w praktyce prowadzi do zatarcia granicy pomiędzy pojęciem „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” oraz „związania z prowadzeniem działalności gospodarczej”. W rzeczywistości bowiem „zajęcie budynku na prowadzenie działalności „jest >>czymś więcej<< niż tylko byciem >>związanym z prowadzoną działalnością<<”³³. Dlatego też, słusznie wskazuje się w judykaturze, że profiskalna interpretacja spornego przepisu kłóci się z istotą regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i lokali mieszkalnych (wbrew woli ustawodawcy realizowanie potrzeb mieszkaniowych oznacza wyższe opodatkowanie), jak również jest trudna do zaakceptowania ze względów społecznych³⁴. Podkreśla się bowiem, że w przypadku wynajmowania lokali mieszkalnych osobom fizycznym, które realizują w tych lokalach swoje potrzeby mieszkaniowe, ciężar podatku przenoszony jest przez przedsiębiorcę wynajmującego lokale na lokatorów.

Dodać także należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 października 2023 r. (sygn. akt SK 23/19) dotyczącym zróżnicowania stawek w podatku od nieruchomości w zależności od wyodrębnienia lub niewyodrębnienia garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym jako przedmiotu odrębnej własności, zwracał szczególną uwagę na funkcje polegające na zaspokajaniu podstawowych potrzeb bytowych ludzi, jakimi są potrzeby mieszkaniowe. W uzasadnieniu do ww. orzeczenia wprost stwierdzono, że różnicowanie stawek podatku od garaży w zależności od tego, czy są one lokalem stanowiącym odrębną własność,

³³ Tak też WSA w Warszawie w prawomocnych wyrokach z dnia 25 października 2023 r. (sygn. akt III SA/Wa 1401/23 oraz III SA/Wa 1402/23).

³⁴ Por. precedensowy wyrok NSA z dnia 12 lipca 2023 r. (sygn. III FSK 250/23).

a w konsekwencji odrębnym przedmiotem opodatkowania, czy są jedynie przynależne do lokalu mieszkalnego, stoi w sprzeczności z przyjętym w ustawie kryterium ustalania stawek podatkowych. Nie jest nim charakter prawny lokalu stanowiącego przedmiot prawa własności (pomieszczenie przynależne do lokalu/odrębna własność lokalu), lecz przeznaczenie, zgodnie z którym będzie on użytkowany.

Reasumując, Rzecznik Praw Obywatelskich uważa, że w sytuacji gdy przedsiębiorca wynajmuje budynek mieszkalny lub jego część, kluczowe dla zastosowania stawki podatku od nieruchomości, jest zbadanie rzeczywistego sposobu korzystania z nieruchomości. Z punktu widzenia podatku od nieruchomości opodatkowaniu podatkiem podlega nieruchomość, a nie działalność gospodarcza podatnika. Jeżeli nie budzi wątpliwości okoliczność, że nieruchomość wykorzystywana jest na cele mieszkalne, rozumiane jako trwałe zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, niezależnie od tego czy cel mieszkaniowy realizuje podatnik (przedsiębiorca) czy też najemca, należy uznać, że nie mamy do czynienia ze spełnieniem przesłanki „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”, determinującej zastosowanie maksymalnej stawki w podatku od nieruchomości. Tym samym, w takiej sytuacji, możliwe jest opodatkowanie według stawki niższej właściwej dla budynków mieszkalnych lub ich części.

III. Uwagi dodatkowe – konieczność reformy podatków lokalnych

Omawiane w niniejszym postępowaniu uchwałodawczym zagadnienie prawne jest kolejnym przykładem potwierdzającym istnienie mankamentów konstrukcyjnych regulacji zawartej w obecnie obowiązującej upol. W tym przypadku fakt, iż ustawodawca nie zawarł definicji legalnej pojęcia „zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej” stał się źródłem licznych sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi, które finalnie zaowocowały rozbieżnym orzecznictwem sądów administracyjnych.

W tym kontekście podkreślić należy, że Rzecznik Praw Obywatelskich kontynuuje apele poprzedników i od dłuższego czasu sygnalizuje konieczność przeprowadzenia głębszej reformy danin samorządowych, polegającej na wdrożeniu

gruntownych zmian systemowych w tej materii³⁵. Aktualny stan przepisów podatkowych dotyczący opodatkowania nieruchomości, w szczególności nieprecyzyjna treść regulacji, brak jednolitej terminologii, częste zmiany czy liczne odesłania niezmiennie stanowią główne źródło występowania licznych problemów interpretacyjnych i w konsekwencji przyczynę prowadzenia wieloletnich sporów.

Konieczność występowania podatników na drogę sądową skutkuje wzmożoną aktywnością orzeczniczą sądów administracyjnych w tego rodzaju sprawach. Wnioski płynące z analiz statystycznych wskazują na rosnącą tendencję napływu nowych spraw do sądów związanych z problematyką podatku od nieruchomości. W latach 2013-2022 zanotowano zasadniczy wzrost wpływu spraw na gruncie tego podatku, zarówno do wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i NSA³⁶. Ostatecznie doszło do tego, że mamy do czynienia z sytuacją, w której liczba orzeczeń sądowych jest niewspółmiernie duża w stosunku do liczby przepisów regulujących opodatkowanie nieruchomości.

W literaturze wskazuje się, że za taki stan odpowiada przede wszystkim archaiczna konstrukcja upol, zawierająca liczne mankamenty konstrukcyjne co do przepisów regulujących podmiot, przedmiot podatku, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, katalog zwolnień, a także tryb i warunki płatności podatku³⁷. Dodatkowym istotnym utrudnieniem w tym przypadku jest zdecentralizowanie organów podatkowych, których liczba wynosi 2477 gmin³⁸. Z tego względu, często w praktyce można zaobserwować brak jednolitości w interpretacji niejasnych przepisów podatkowych przez organy (uzależniony od stanowiska danej gminy), co w rezultacie istotnie pogłębia stan niepewności

³⁵ Wystąpienia generalne Rzecznika Praw Obywatelskich: z dnia 2 sierpnia 2013 r. do Ministra Finansów (RPO-745219), z dnia 14 marca 2016 r. do Ministra Finansów, z dnia 7 kwietnia 2017 r. do Ministra Rozwoju i Finansów, z dnia 14 czerwca 2017 r. do Prezesa Rady Ministrów, z dnia 11 października 2019 r. do Ministra Finansów, z dnia 28 listopada 2019 r. do Ministra Finansów (V.511.185.2014).

³⁶ W latach 2013-2022 odnotowano wpływ we wszystkich wojewódzkich sądach administracyjnych w liczbie 23 715 spraw, a w NSA w tym okresie rozpoznano 7180 spraw. Szerzej: D. J. Gajewski, Podatek od nieruchomości a orzecznictwo sądów administracyjnych – analiza statystyczna i aktualne trendy orzecznicze, *Nieruchomości@* 2024, s. 9-13.

³⁷ Szczegółowe informacje w tym zakresie zawiera raport Instytutu Finansów, *Opodatkowanie nieruchomości w Polsce na tle systemów europejskich. Wybrane problemy i propozycje zmian*, styczeń 2023.

³⁸ D. J. Gajewski, op. cit., s. 8.

u podatników. Ponadto, podkreśla się, że obowiązująca upol jest jednym z najstarszych aktów podatkowych w systemie, niedostosowanym do współczesnych realiów, który już dawno powinien być zmieniony³⁹.

Podsumowując, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich analizowana sprawa przedstawiona do rozstrzygnięcia składowi siedmiu sędziów NSA ma istotne znaczenie społeczne. Dlatego też, Rzecznik przystępując do niniejszego postępowania, pragnie zaakcentować konieczność respektowania zakazu dokonywania wykładni rozszerzającej spornego przepisu, której efektem jest zastosowanie wyższej stawki w podatku od nieruchomości dla budynków mieszkalnych lub ich części przeznaczonych do najmu mającego służyć zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców w ramach prowadzenia działalności gospodarczej przez podatnika podatku od nieruchomości.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

Valeri Vachev

Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

³⁹ Por. L. Etel, R. Dowgier, Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany, Białystok 2013. s. 23.