

UCHWAŁA

Dnia 21 października 2024 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący	Sędzia NSA Jan Rudowski
Sędzia NSA	Krzysztof Winiarski (sprawozdawca)
Sędzia NSA	Paweł Borszowski (współsprawozdawca)
Sędzia NSA	Stanisław Bogucki
Sędzia NSA	Sławomir Presnarowicz
Sędzia NSA	Jolanta Sokołowska
Sędzia NSA	Wojciech Stachurski
Protokolant	asystent sędziego Jakub Witan

po rozpoznaniu w **Izbie Finansowej**

na posiedzeniu jawnym w dniu **21 października 2024 r.**

z udziałem **Rzecznika Praw Obywatelskich** oraz **Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców**

wniosku **Prokuratora Generalnego** z dnia 24 maja 2024 r., znak 1001-4.Zp.19.2024, o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego na podstawie art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.) uchwały mającej na celu wyjaśnienie:

„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?”

podjął następującą uchwałę:

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 ze 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 ze zm.).



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

Dorota Bernatjewska
starszy inspektor sądowy

UZASADNIENIE

1. Wnioskiem z 24 maja 2024 r. Prokurator Generalny na podstawie art. 3 § 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. - Prawo o prokuraturze (Dz.U. z 2024 r. poz. 390 ze zm.) 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.; dalej: p.p.s.a.) wystąpił o podjęcie uchwały wyjaśniającej w następującym zakresie: „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.; dalej: u.p.o.l.), czy jako budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b tej ustawy?”.

W uzasadnieniu wniosku Prokurator Generalny wskazał, że 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, jako kluczowego do ustalenia właściwej stawki podatku od nieruchomości przewidzianej w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Prokurator wskazał na utrzymującą 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. Wskazał, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych przewidują różne stawki dla budynków i lokali mieszkalnych w zależności od tego, czy nastąpiło ich zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej. W sytuacji gdy lokal mieszkalny jest własnością przedsiębiorcy oddającego lokal w najem, a najemca zaspokaja w nim swoje

Sygn. akt III FPS 2/24

potrzeby mieszkaniowe, rozważaniom podlega zarówno aspekt mieszkaniowy, jak i gospodarczy, albowiem najem stanowi element działalności gospodarczej wynajmującego przedsiębiorcy – płatnika podatku do nieruchomości.

Prokurator Generalny przedstawił dwa występujące w tym zakresie nurty 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 u.p.o.l. 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 u.p.o.l., gdyż jest to budynek mieszkalny lub jego część zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej (por. wyrok NSA z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1252/19; wyrok NSA z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2064/19; wyrok NSA z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1511/19; wyrok NSA z 15 września 2022 r., sygn. akt III FSK 975/21; wyrok NSA z 4 października 2022 r., sygn. akt III FSK 967/21; NSA z 25 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 123/23; NSA z 25 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 125/23; wymienione wyroki oraz pozostałe orzeczenia sądów administracyjnych, przywołane w niniejszym uzasadnieniu, publikowane na stronach internetowych Naczelnego Sądu Administracyjnego: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

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 pozostaje, 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 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, iż nie są one zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej (wyrok NSA z 4 października 2022 r., sygn. akt III FSK 967/21). Według Naczelnego Sądu Administracyjnego, decydujące znaczenie ma

Sygn. akt III FPS 2/24

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 (wyroki NSA z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 1511/19 i II FSK 2064/19). W wyrokach tych Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił także uwagę, że stawki podatku przewidziane w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. 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 do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy.

W odniesieniu do omawianego zagadnienia Prokurator zwrócił również uwagę na stanowisko przedstawione przez Ministra Finansów w piśmie z 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), w świetle której 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 u.p.o.l., 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.

Druga grupa orzeczeń przywołana przez Prokuratora prezentuje 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 u.p.o.l. 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 u.p.o.l. nie będą mogły być uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co rozumie się trwałe (długotrwałe) zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych

Sygn. akt III FPS 2/24

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 7 lutego 2024 r., sygn. akt III FSK 1473/22; wyrok NSA z 18 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3942/21; wyrok NSA z 12 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 250/23; wyrok NSA z 15 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 933/11; wyrok WSA w Gliwicach z 29 stycznia 2024 r., sygn. akt I SA/GL 1431/23).

Prokurator zwrócił uwagę na wyrok z 12 lipca 2023 r. o sygn. III FSK 250/23, w którym Naczelny Sąd Administracyjny wskazał wprost, że nie podziela stanowiska zawartego w cytowanym wyżej wyroku z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2064/19 i prezentowanej tam koncepcji powiązania kryterium „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., z okolicznością, że lokale mieszkalne „stanowią element przedsiębiorstwa skarżących i wykorzystywane są do prowadzenia działalności gospodarczej poprzez ich wynajem na cele mieszkaniowe, zaś jako takie muszą zostać uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej [...]”. 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 okoliczność faktyczną, a nie prawną.

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

Prokurator Generalny wskazał, że Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku zaaprobował zapatrywania prezentowane w prawomocnym wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 22 lipca 2020 r. o sygn. I SA/Sz 990/19 i w wyroku tego Sądu z 15 stycznia 2013 r. o sygn. II FSK 933/11, a także zgodził się z tezą, po myśli której 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 u.p.o.l.

Mając powyższe na uwadze, Prokurator Generalny oświadczył, że wskazane wątpliwości prawne oraz dostrzeżone rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w odniesieniu do przedstawionego zagadnienia uzasadniają wystąpienie do Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie zagadnienia o treści wskazanej w petitum wniosku. Przedstawiony problem ma bowiem znaczenie dla jednolitości przyszłego orzecznictwa w podobnych sprawach.

Formułując stanowisko w sprawie, Prokurator zawnioskował o rozstrzygnięcie zaistniałego zagadnienia 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 u.p.o.l., jako budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Sygn. akt III FPS 2/24

Podkreślił przy tym, 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. Dodał również, że w świetle art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. 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.

2. W piśmie z 8 października 2024 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 1 ust. 1 i art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 1668) w zw. art. 8 § 3 p.p.s.a. włączył się do postępowania, wnosząc o podjęcie uchwały następującej treści: „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 (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.).”.

Według oceny Rzecznika MŚP, z redakcji art. 1a ust. 1 pkt 3 i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit a i b u.p.o.l. nie wynika, aby intencją ustawodawcy było objęcie powierzchni budynku (lokalu) mieszkalnego w rzeczywistości wykorzystywanego wyłącznie na cel mieszkaniowy podatkiem przewidzianym dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej tylko z tego powodu, że budynek (lokal) taki został wynajęty przed podmiot prowadzący działalność gospodarczą, nawet gdy działalność polega na wynajmie lokali mieszkalnych. W opinii Rzecznika MŚP, budynki

mieszkalne lub ich części, należy opodatkować według stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych nawet wówczas, gdy są przedmiotem najmu. Budynek mieszkalny, bez względu na to, kto jest jego właścicielem (osoba fizyczna, przedsiębiorca), zawsze powinien być opodatkowany najniższymi stawkami podatku od nieruchomości. Dla zastosowania preferencyjnej stawki istotne jest, aby w budynku mieszkalnym był realizowany cel polegający na zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych. Bez znaczenia natomiast pozostaje, czy funkcja mieszkaniowa realizowana jest przez podatnika (przedsiębiorcę), czy przez najemcę. Jedynie w przypadku prowadzenia (wykonywania) działalności gospodarczej w wynajmowanym budynku mieszkalnym lub jego części podatek powinien być naliczany według stawek właściwych dla budynków związanych z działalnością gospodarczą.

3. Rzecznik Praw Obywatelskich na podstawie art. 8 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2024 r. poz. 1264) wystosował pismo z 14 października 2024 r., w którym wniósł o podjęcie uchwały następującej treści: „Budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu mające 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.)”.

Zdaniem RPO, 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. Podstaw swojej argumentacji Rzecznik Praw Obywatelskich upatruje w wartościach konstytucyjnych. Wskazał przede wszystkim na konstytucyjny nakaz wspierania polityki zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej) oraz na pogląd doktryny, gdzie 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. Popieranie przez państwo działań obywateli może przybrać różną postać - od tanich pożyczek i kredytów po różnego rodzaju ulgi i zwolnienia podatkowe (M. Florczak-Wątor [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 75). Podkreślono przy tym, że wprawdzie regulacja umożliwiająca preferencyjne opodatkowanie budynków i lokali mieszkalnych podatkiem od nieruchomości stanowi przepis o charakterze szczególnym, niemniej 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, lecz wyłącznie wówczas, gdy są one „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”. Dlatego też sporny zwrot nie może podlegać wykładni rozszerzającej.

Zwracając uwagę na semantykę pojęcia „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, Rzecznik uznał, że należy je 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 gospodarczej, 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, co z kolei wzbudza zastrzeżenia RPO 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 wykładni spornego zwrotu zawartego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. 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.

Reasumując, Rzecznik Praw Obywatelskich stwierdził, 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.

Rozpatrując przedstawione zagadnienie, skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego zważył, co następuje.

4. Wniosek Prokuratora Generalnego złożony został na podstawie 3 § 1 ustawy – Prawo o prokuraturze oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. W pierwszej kolejności Naczelny Sąd Administracyjny ma zatem obowiązek rozważyć, czy zostały spełnione ustawowe przesłanki do podjęcia uchwały wyjaśniającej przedstawioną wątpliwość prawną. Zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny „podejmuje uchwały mające na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych”. Z kolei art. 264 § 2 p.p.s.a. określa krąg podmiotów legitymowanych do złożenia wniosku o podjęcie takiej uchwały, wśród których znajduje się także Prokurator Generalny. Uchwały podejmowane w tym trybie nazywane są uchwałami abstrakcyjnymi ze względu na ich ogólny charakter,

Sygn. akt III FPS 2/24

oderwany od realiów i stanu faktycznego konkretnej sprawy sądowoadministracyjnej. Uchwały podejmowane na podstawie wskazanego art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. mają istotne znaczenie dla funkcjonowania sądownictwa administracyjnego, a ich podstawowym celem jest zapewnienie jednolitości orzecznictwa sądów. Przedmiotem abstrakcyjnych uchwał mogą być zatem wyłącznie wątpliwości prawne, a ich zasadniczą przesłanką jest rozbieżność w orzecznictwie wynikająca z odmiennej wykładni tego samego stosowanego prawa (por. R. Hauser, A. Kabat w Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych, Państwo i Prawo, 2004 r., nr 2, str. 22; postanowienie siedmiu sędziów NSA z 3 marca 2014 r., sygn. akt II FPS 7/13).

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. Analiza wniosku Prokuratora Generalnego oraz orzecznictwa sądów administracyjnych pozwala stwierdzić, że zwrócenie się do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały w kwestii stawek podatku od nieruchomości w przypadku wynajmu przez przedsiębiorców budynków mieszkalnych lub ich części na cele mieszkalne potwierdza występowanie dwóch przeciwstawnych linii orzeczniczych.

W szeregu rozstrzygnięć Naczelny Sąd Administracyjny prezentował pogląd, w świetle którego wynajem lokali mieszkalnych przez przedsiębiorców na zaspokojenie potrzeb mieszkaniowych najemców obarczony winien zostać najwyższą stawką opodatkowania przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Zauważyć przy tym należy, że stanowisko to dotyczyło w wielu przypadkach najmu lokali mieszkalnych na cele usługowe dla turystów, a także na inną działalność niepolegającą na realizacji potrzeb mieszkaniowych najemców (por. wyroki NSA z 27 czerwca 2023 r., sygn. akt III FSK 2211/21; z 4 lutego 2023, sygn. akt II FSK 716/18).

W praktyce judykacyjnej można odnotować i taką grupę wyroków, w świetle których dla interpretacji użytego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. zwrotu legislacyjnego „zajęcie budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej” irrelevantne znaczenie ma okoliczność, że sporna powierzchnia jest faktycznie wynajęta na cel mieszkaniowy (zamieszkują w niej najemcy). W świetle tej grupy poglądów decydujące znaczenie ma „gospodarcze przeznaczenie budynku

Sygn. akt III FPS 2/24

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. wyroki NSA z 15 września 2022, sygn. akt III FSK 975/21; z 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2064/19, II FSK 2223/19, 1511/19). W pogląd prezentowany w tej grupie orzeczeń wpisuje się stanowisko Prokuratora Generalnego. Powyższe stanowisko podzielił też uprzednio Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację nr 37882, stwierdzając, 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.

W judykaturze zarysował się i drugi pogląd, przeciwny do prezentowanego wyżej, zakładający, że dla zastosowania stawki maksymalnej w podatku od nieruchomości w przypadku budynków mieszkalnych lub ich części przesądzające i wyłączone znaczenie będzie miała okoliczność faktyczna ich „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” (por. wyroki NSA: z 15 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 933/11, z 12 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 250/23, z 22 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 3831/21, z 22 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 4264/21, z 13 grudnia 2023 r., sygn. akt III FSK 1070/23, z 18 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3942/21, z 7 lutego 2024 r., sygn. akt III FSK 1473/22, a także w prawomocnych wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 października 2023 r., sygn. akt III SA/Wa 1401/23 oraz III SA/Wa 1402/23).

Powyższe uwagi potwierdzają istnienie rozbieżności orzeczniczych, które mogą wywołać zarówno wśród podatników, jak i organów podatkowych swoistą niepewność w kontekście interpretacji mających zastosowanie przepisów prawa podatkowego, co w konsekwencji uzasadnia rozstrzygnięcie tego problemu w formie uchwały składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego.

5.1. Kluczowe znaczenie dla rozstrzygnięcia spornego problemu ma wyjaśnienie znaczenia użytego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. zwrotu legislacyjnego „budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”. Zauważyć wypada, że w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. ustawodawca

Sygn. akt III FPS 2/24

przyjął dla budynków mieszkalnych lub ich części preferencyjną, niską stawkę opodatkowania. Wyjątkiem od tego rozwiązania jest opodatkowanie budynków mieszkalnych lub ich części „zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”. Powierzchnie takie opodatkowane zostały 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 różnymi zwrotami, tj. „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” i „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, oznaczają one inne zakresowo pojęcie i nie mogą być ze sobą utożsamiane.

5.2. Punktem wyjścia powinno być zatem ustalenie znaczenia tychże zwrotów i wyjaśnienie różnic między nimi.

W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wyrażona została zasada, w świetle której za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznane zostały grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a. Zaliczenie ww. przedmiotów opodatkowania do kategorii „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” wiąże się z odniesieniem do nich najwyższych stawek opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

W wyroku z 24 lutego 2021 r., SK 39/19, Trybunał Konstytucyjny stwierdził natomiast, że "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, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.". Po wydaniu tego wyroku jasne stało się, że sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę, bez względu na jego status i formę organizacyjnoprawną (osoba fizyczna czy prawna), nie jest wystarczający do uznania związku tej nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą. Pojawił się natomiast problem doprecyzowania "związku" nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tej kwestii Trybunał nie rozwinął, pozostawiając ją do rozstrzygnięcia sądom administracyjnym. W pierwszych orzeczeniach po wydaniu cyt. wyroku

Sygn. akt III FPS 2/24

Trybunału Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że związek ten, oprócz samego posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, powinien być oparty na faktycznym lub nawet potencjalnym wykorzystywaniu tej nieruchomości w działalności gospodarczej tego podmiotu. Grunty, budynki i budowle, które choćby pośrednio lub w ograniczonym zakresie służą prowadzeniu działalności gospodarczej, powinny być uznane ze związane z tą działalnością. W ustaleniu istnienia związku nieruchomości z prowadzoną działalnością gospodarczą przydatne mogą być na przykład takie okoliczności jak: wprowadzenie nieruchomości do ewidencji środków trwałych, ujęcie wydatków na nabycie lub wytworzenie oraz utrzymanie w kosztach działalności gospodarczej. O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli) wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie (wyroki NSA z 4 marca 2021 r., III FSK 895-898/21).

W wyroku NSA z 15 grudnia 2021 r. o sygn. III FSK 4061/21 wskazano, że za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie: (1) wchodzą w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kodeksu cywilnego, w szczególności gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej lub (2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej, lub (3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.: są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. albo mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności

mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej. Pogląd ten uzyskał powszechną aprobatę zarówno w judykaturze, jak i piśmiennictwie.

Dla porządku wypada jednak zaznaczyć, że przytoczony przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie ma zastosowania do gruntów, budynków i budowli, które z uwagi na szczególne (preferowane) przeznaczenie przedmiotu opodatkowania ustawodawca w art. 1a ust. 2a tej ustawy wyłączył z definicji „związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. W myśl art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. (przepis dodany do ustawy z dniem 1 stycznia 2016 r.) do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami. Przed datą 1 stycznia 2016 r. wyłączenie z definicji "gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej" uregulowane było wprost w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Przepis ten, w istotnej dla analizowanego problemu części, miał wówczas następującą treść: „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami [...]”. Za budynki mieszkalne uważać należy co do zasady budynki sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków (por. art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne, Dz. U. z 2021 r. poz. 1990 ze zm.).

5.3. Stwierdzić zatem należy, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., a po tej dacie art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l., nie pozwala na odnoszenie pojęcia „związane z działalnością gospodarczą” do budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, nawet gdyby znajdowały się w posiadaniu przedsiębiorcy, którego aktywność dotyczy wyłącznie prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. W konsekwencji dla zastosowania w takim przypadku do budynków mieszkalnych lub ich części najwyższej stawki opodatkowania przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. przesądzające i wyłączne znaczenie będzie miała okoliczność ich „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej”.

Przy określeniu zakresu wyrażenia „budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” należy uwzględnić po pierwsze sytuacje, że chodzi o budynki mieszkalne (tzn. tak sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków), po drugie zaś odniesienie tak określonego budynku do prowadzenia 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.

5.4. Ustalając zakres znaczeniowy normatywnego wyrażenia budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, należy z jednej strony uwzględnić składową tego zwrotu, a zatem odnoszącą się do zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej, z drugiej zaś tę składową, która wskazuje na budynek mieszkalny lub jego część. Oznacza to zatem, że przy ustalaniu zakresu możliwych sytuacji wchodzących w zakres tak określonego zwrotu normatywnego nie można poprzestać jedynie na sformułowaniu odnoszącym się do samej działalności gospodarczej, jej prowadzenia czy wykorzystywania na tę działalność, lecz w równym stopniu uwzględnić konsekwencje przyjęcia, że w danym stanie faktycznym mamy do czynienia z budynkiem mieszkalnym lub jego częścią. Stąd też wynika konieczność przyznania prymatu elementowi wykorzystania (wykorzystywania) danego budynku mieszkalnego lub jego części konkretnie na realizowanie potrzeb mieszkaniowych, stanowiące wyznacznik i jednocześnie granice zastosowania stawki podatkowej określonej w art. 5a ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Zdaniem rozpatrującego niniejszą sprawę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, należy podzielić stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich, że 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) 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 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 podmiot 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 ze 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.

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). Biorąc pod uwagę preferencyjne opodatkowanie lokali mieszkalnych, 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, czy jego najemcę. Ważne znaczenie ma natomiast wyjaśnienie, w jakich przypadkach sposób wykorzystywania lokali usytuowanych w budynkach, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalne, determinuje możliwość przyjęcia, że służą one „trwałemu zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych”.

Oczywiście chodzi tu o lokale wynajmowane przez podatnika będącego przedsiębiorcą.

Należy zauważyć, że 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.

Z tych też względów, interpretując wyrażenie „trwałe zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych”, nie należy odwoływać się wyłącznie do cywilistycznego pojęcia miejsca zamieszkania osoby fizycznej. Artykuł 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm., dalej: k.c.) stanowi, że miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Niewątpliwie zamieszkanie osoby fizycznej w tym rozumieniu, tj. przebywanie w sensie fizycznym w określonej miejscowości i dodajmy - pod określonym adresem (*corpus*), oraz wola, zamiar stałego pobytu (*animus*), realizują przesłanki zastosowania stawek opodatkowania przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Kontekst legislacyjny użytego w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. określenia „zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej”, wynikający z powiązania tego przepisu z art. 1a ust. 2a pkt 1 u.p.o.l. oraz art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2024 r. poz. 1151 ze zm., dalej: u.p.g.k.) wymaga szerszego postrzegania pojęcia „zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych”. Konieczne zatem staje się uwzględnienie – w zakresie tego określenia - realizowania potrzeb mieszkaniowych danego podmiotu (osoby fizycznej) w odniesieniu do danego miejsca (budynku mieszkalnego lub jego części) z założeniem, że nie tylko to jedno miejsce może świadczyć o spełnieniu tego

zakresu znaczeniowego. W pojęciu „trwałe realizowanie potrzeb mieszkaniowych” należy uwzględnić w szczególności: miejsce zamieszkania najemcy i jego rodziny (aspekt cywilistyczny), a nadto takie sytuacje, jak trwała realizacja w konkretnym lokalu mieszkalnym potrzeb mieszkaniowych przez pracownika najemcy w związku z wykonywaniem zatrudnienia poza miejscem zamieszkania albo wykonywaniem innej aktywności przez osobę faktycznie zajmującą lokal mieszkalny i realizującą tam funkcje mieszkalne, pod warunkiem, że nie ma to charakteru sporadycznego / epizodycznego, a zatem od „przypadku do przypadku”. Tak należy rozumieć wyrażenie „trwałe”, co nie jest tożsame z określeniem „stałe”. W efekcie przez realizację potrzeb mieszkaniowych należy rozumieć rodzaj pobytu 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, tych rodzinnych, zawodowych i innych w danym okresie, polegającym na nocowaniu, stołowaniu się i wypoczynku.

Jeżeli zatem charakter czynności wykonywanych faktycznie w budynku lub jego części wskazuje, że są realizowane przez najemcę lub inną osobę podstawowe potrzeby mieszkaniowe, w przedstawionym wyżej znaczeniu, taka sytuacja nie mieści się w zakresie pojęciowym zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. W konsekwencji uznać należy, że budynki mieszkalne lub ich części przeznaczone do najmu służącego realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych danego podmiotu nie mieszczą się w sytuacji określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

W świetle powyższego Naczelny Sąd Administracyjny, orzekając w sprawie w składzie siedmiu sędziów, nie podziela stanowiska Prokuratora Generalnego i wpisujących się w nie poglądów orzeczniczych wiążących kryterium „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej”, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., z okolicznością, że lokale mieszkalne „stanowią element przedsiębiorstwa skarżących i wykorzystywane są do prowadzenia działalności gospodarczej poprzez ich wynajem na cele mieszkaniowe, zaś jako takie muszą zostać uznane za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej [...]”. Wywód ten powielony został m.in. w wyroku NSA z 15 września 2022 r., sygn. akt III FSK 975/21. Naczelny Sąd Administracyjny w tym składzie aprobuje natomiast przeciwne zapatrywania

prezentowane w prawomocnym wyroku WSA w Szczecinie z 22 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Sz 990/19, w wyroku NSA z 15 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 933/11, z 12 lipca 2023 r., sygn. akt III FSK 250/23, z 22 listopada 2023 r., sygn. akt III FSK 358/13, a także w literaturze (por. m.in. L. Etel, Budynki mieszkalne zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych nr 8 z 2022 r., s. 30 i nast.; A. Kałużny, Pechowiec zapłaci [30] razy więcej – o wpływie stanowiska MF na opodatkowania mieszkań podatkiem od nieruchomości, Przegl. Pod. Nr 6/2023, s. 9 i nast.), jak też w stanowisku Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców oraz Rzecznika Praw Obywatelskich. Przeciwny pogląd nie tylko kłóci się z istotą regulacji dotyczących opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków i lokali mieszkalnych, z których wynika swoiste uprzywilejowanie opodatkowania takich właśnie powierzchni, lecz jest również trudny do zaakceptowania ze względów społecznych, wynikających z przyjętej przez ustawodawcę koncepcji preferencyjnego opodatkowania budynków (ich części), w których realizowane są cele mieszkalne w przedstawionym wyżej znaczeniu. Niewątpliwie bowiem obciążenie podatnika (wynajmującego) najwyższą stawką opodatkowania przełoży się na znaczny wzrost stawek czynszowych, w stosunku do lokali mieszkalnych wynajmowanych przez podatnika nieprowadzącego działalności gospodarczej. W tym miejscu również należy przychylić się do stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich, że taka wykładnia spornego zwrotu „zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej” ma swoje uzasadnienie w wartościach konstytucyjnych. Konstytucyjny nakaz wspierania polityki zaspokajania potrzeb mieszkaniowych obywateli (art. 75 ust. 1 Konstytucji RP) oznacza również sprzyjanie 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 podatkowe.

5.5. Realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych najemcy (najemcy i jego rodziny) nie należy natomiast utożsamiać z zakwaterowaniem mającym najczęściej charakter krótkotrwały i niewiążący się z podstawową funkcją budynku

Sygn. akt III FPS 2/24

wyznaczoną w ewidencji gruntów i budynków. Zgodzić należy się wobec tego 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, 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 u.p.o.l. Można tu raczej mówić o rotacyjnym zakwaterowaniu, które nie stanowi realizacji podstawowych potrzeb mieszkaniowych.

Jeżeli mamy do czynienia z częścią budynku mieszkalnego zajęłą na prowadzenie działalności gospodarczej, bez znaczenia jest natomiast sklasyfikowanie budynku w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalnego. Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że podobne stanowisko przyjęte zostało w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z 27 kwietnia 2009 r. o sygn. II FPS 1/09 dotyczącej budynków koszarowych lub ich części przeznaczonych na zakwaterowanie żołnierzy. Skoro budynek (jego część) sklasyfikowany w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalny nie jest zajęty na realizację trwałych potrzeb mieszkaniowych najemcy, okoliczność wynajęcia pomieszczenia mieszkalnego na zasadach komercyjnych przez przedsiębiorcę potwierdza, że spełniona została przesłanka zajęcia budynku mieszkalnego (jego części) na prowadzenie działalności gospodarczej uzasadniająca zastosowanie stawki podatkowej w podatku od nieruchomości przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Podobnie traktować należy sytuację, w której podatnik - przedsiębiorca wprawdzie wznosił budynek mieszkalny albo nabył budynek lub jego część, jednak nie dokonuje sprzedaży lokali mieszkalnych ani ich nie wynajmuje na cele zgodne z przeznaczeniem (trwale pustostany). Ze zjawiskiem takim często spotkać się można wówczas, gdy lokale mieszkalne nabywane są (lub realizowane) w celach inwestycyjnych jako forma długoterminowej lokaty środków finansowych w oczekiwaniu na wzrost cen (praktyka znana w działalności m.in. funduszy inwestycyjnych). Budynki takie lub ich części można kwalifikować do kategorii towaru mającego na celu zabezpieczenie na przyszłość źródła przychodów, którym jest działalność gospodarcza, a brak realizacji funkcji mieszkalnych ma charakter

subiektywny, stanowiąc efekt decyzji gospodarczych podatnika, element jego strategii ekonomicznej.

6. W konsekwencji Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów, działając na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 i art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. podjął uchwałę o następującej 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 ze 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 ze zm.).



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem
Dorota Rąbkojewska
starszy inspektor sądowy