

Sesja IV. 1 Budynki mieszkalne – konsekwencje uchwały „mieszkaniowej” NSA

1. Wprowadzenie

Do momentu podjęcia Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 21 października 2024 r. III FPS 2/24 rozstrzygającej kwestię jaką stawką podatku od nieruchomości należy opodatkowywać budynki mieszkalne przeznaczone do najmu, istniały w polskim orzecznictwie dwie konkurencyjne linie orzecznicze w tym zakresie. Jedna linia pozwalała na stosowanie w konkretnych przypadkach stawki jak do działalności gospodarczej, druga linia nakazywała stosować preferencyjną stawkę mieszkaniową. Podkreślić należy, że w strukturze stawek podatku od nieruchomości powyższe dwie stawki różnią się prawie 30-krotnie. Różnica ta miała niebagatelne znaczenie w powstawaniu licznych sporów między organami podatkowymi a podatnikami co do prawidłowej stawki podatkowej a co za tym idzie do wysokości zobowiązania podatkowego.

2. Orzecznictwo

1.1. Uchwała NSA III FPS 2/24 – teza, stanowiska uczestników, najważniejsze fragmenty uzasadnienia

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego 7 sędziów NSA z dnia 21 października 2024 r. (III FPS 2/24) Budynki mieszkalne przeznaczone do najmu a podatek od nieruchomości

Teza:

Budynki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków w rozumieniu art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. ustawy - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2024 r. poz. 1151 z późn. zm.) jako mieszkalne, przeznaczone do najmu, w ramach prowadzonej przez podatnika podatku od nieruchomości (wynajmującego) działalności gospodarczej, w takiej części, w jakiej służą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych najemców, należy traktować jako budynki mieszkalne lub ich części, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70 z późn. zm.).

Wniosek Prokuratora Generalnego:

Wnioskiem z 24 maja 2024 r. Prokurator Generalny 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 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 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

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 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 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

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.

Podkreślił przy tym, że podatek od nieruchomości jest podatkiem majątkowym ciężącym 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.

Stanowisko Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców:

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.

Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich:

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 z późn. 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.

Najistotniejsze fragmenty uzasadnienia prawnego uchwały NSA:

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**.

(...)

Przy określeniu zakresu wyrażenia "**budynki mieszkalne lub ich części zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej**" należy uwzględnić po pierwsze sytuację, 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.

(...)

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 z późn. zm.).

(...)

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.

(...)

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**

(...)

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)**.

(...)

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.

(...)

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

(...)

Podobnie traktować należy sytuację, w której podatnik - przedsiębiorca wprawdzie wniósł budynek mieszkalny albo nabył budynek lub jego część, jednak nie dokonuje sprzedaży lokali mieszkalnych ani ich nie wynajmuje na cele zgodne z przeznaczeniem (**trwałe 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.

1.2. Konsekwencje w kolejnych orzeczeniach sądowych – czyżby ukształtowanie jednolitej linii ?

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 21 listopada 2024 r. (I SA/Wr 561/24), Stawka podatku od mieszkań objętych najmem krótkotrwałym

Skoro lokal mieszkalny (wraz z przynależnym do niego gruntem oraz lokalem niemieszkalnym) nie był wykorzystywany do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych, lecz służył celom krótkotrwałego wynajmu przez spółkę prawa handlowego, to podlega podatkowi od nieruchomości według stawki najwyższej określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 sierpnia 2025 r.

(I SA/Wr 141/25), Opodatkowanie lokali mieszkalnych wykorzystywanych do krótkotrwałego zakwaterowania w ramach działalności gospodarczej oraz ustalenie stawki podatku od nieruchomości w świetle faktycznego sposobu używania nieruchomości.

Zdaniem rozpatrującego sprawę składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, należało 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 niebudującym wątpliwości zajęciem budynku lub jego części na cel mieszkalny (okoliczność faktyczna potwierdzająca fizyczne zajęcie powierzchni, polegające na jej zamieszkiwaniu przez najemców), nie można wysuwać dalej idącego wniosku, jakoby automatycznie prowadziło to do zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej (tylko z racji pośredniego związku z tym, że podmiotem wynajmującym budynki mieszkalne lub ich części służące w istocie do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych najemców jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą). Inaczej mówiąc, z zajęciem budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej wynajmującego będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy w obrębie (wewnątrz) jego powierzchni wykonywane są faktycznie działania wypełniające definicję działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. w związku z art. 3 ustawy z 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2024 r. poz. 236, z późn. zm.) lub nie jest realizowany cel mieszkaniowy, a budynek mieszkalny (jego część) pozostaje w dyspozycji przedsiębiorcy (podatnika podatku od nieruchomości), stanowiąc element jego strategii gospodarczej.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 sierpnia 2025 r.

(I SA/Wr 190/25), Opodatkowanie lokalu mieszkalnego wykorzystywanego do krótkotrwałego wynajmu turystycznego jako zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej i zastosowanie najwyższej stawki podatku od nieruchomości

Za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej nie będą mogły być zatem uznane te części budynku mieszkalnego, które są wykorzystywane (zajęte) na cele mieszkalne, przez co należy rozumieć trwałe zaspokajanie podstawowych potrzeb mieszkaniowych posiadacza lokalu, nawet wówczas, gdy ich oddanie przez podatnika (np. dewelopera, spółdzielnię mieszkaniową, spółkę komunalną, podmiot działający w formule społecznej agencji najmu albo społecznej inicjatywy mieszkaniowej lub innego właściciela będącego przedsiębiorcą) do korzystania osobom trzecim dla realizacji tej funkcji (zajęcie na cele mieszkalne), nastąpiło w ramach gospodarczej działalności podatnika (np. komercyjnego najmu). 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

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 29 maja 2025 r.

(I SA/Wr 56/25), Pojęcie „zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej” w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Powtarzający się krótkotrwały odpłatny najem lokali mieszkalnych a zajęcie lokalu (budynku) mieszkalnego na prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Okoliczność, iż przedsiębiorca oddaje w ramach swojego przedsiębiorstwa lokal mieszkalny w powtarzający się (w założeniu) krótkotrwały odpłatny najem (na dobę lub kilka dni), niezwiązany z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych najemcy i jego rodziny, oznacza, że najem ten 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 najemców. Prowadzenie przez spółkę działalności gospodarczej, w szczególności w oparciu i dzięki lokalom

mieszkalnym, przesądza, że lokale te pozostają zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej. Cel gospodarczy, a więc zarobkowy, wynajmowania przedmiotowego lokalu, należy odróżnić od sytuacji jego wykorzystywania do ewentualnego zaspokajania osobistych potrzeb mieszkaniowych skarżących czy też ich rodziny. Lokale te stanowią bowiem element przedsiębiorstwa wskazanej spółki i są

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 2025 r.

(III FSK 477/24), Zastosowanie stawek podatku od nieruchomości do budynków mieszkalnych wynajmowanych w ramach działalności gospodarczej w świetle wykładni pojęcia zajęcia na cele działalności gospodarczej oraz funkcji mieszkaniowej lokali.

Dla zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej trzeba zatem uwzględnić charakter czynności realizowanych zarówno w całym budynku lub jego części. Sąd wskazał na 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 składu poszerzonego NSA, w sytuacji gdy mamy do czynienia z niebudzącym wątpliwości zajęciem budynku lub jego części na cel mieszkalny (okoliczność faktyczna potwierdzająca fizyczne zajęcie powierzchni polegające na jej zamieszkiwaniu przez najemców), nie można wysuwać dalej idącego wniosku, jakoby automatycznie prowadziło to do zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej (tylko z racji pośredniego związku z tym, że podmiotem wynajmującym budynki mieszkalne lub ich części służące w istocie do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych najemców jest podmiot prowadzący działalność gospodarczą). Inaczej mówiąc, z zajęciem budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej wynajmującego będziemy mieli do czynienia wówczas, gdy w obrębie (wewnątrz) jego powierzchni wykonywane są faktycznie działania wypełniające definicję działalności gospodarczej z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. w związku z art. 3 ustawy z 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (...) 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 trwale 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).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 maja 2025 r.

(III FSK 231/24), Stawka podatku od lokali mieszkalnych oddawanych w najem przez przedsiębiorcę
Budynki, sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków 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 upol.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 26 czerwca 2025 r.

(I SA/Kr 225/25), Stawka podatku od lokali mieszkalnych oddawanych w najem przez przedsiębiorcę
Budynki sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków 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 upol.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 17 grudnia 2024 r.

(I SA/Kr 824/24), Zastosowanie preferencyjnej stawki podatku od nieruchomości dla lokali mieszkalnych wynajmowanych przez przedsiębiorcę w świetle uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2024 r. oraz konieczność ustalenia faktycznego wykorzystania lokali na cele mieszkaniowe.

NSA podkreślił, że w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. ustawodawca 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.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2025 r.

(I SA/GI 1174/25), Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości lokalu mieszkalnego będącego w posiadaniu przedsiębiorcy, w którym prowadzone są prace remontowe, w kontekście zastosowania stawki przewidzianej dla budynków związanych z działalnością gospodarczą oraz preferencyjnej stawki dla budynków mieszkalnych. -

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 podatkowego. 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 wyznaczoną w ewidencji gruntów i budynków.

3. Tematy do dyskusji:

1. Czy zgadzamy się ze uchwałą NSA III FPS 2/24 i dlaczego?
 - a) czy jest ono spójne wewnętrznie (pojęcia najmu - rozumiany szeroko czy tylko długoterminowy)?
 - b) czy zamyka ono dotychczasowe spory na linii organy podatkowe – podatnicy (kilka pieczeni na jednym ogniu)?
 - c) CWTON (Centralny Wykaz Turystycznych Obiektów Noclegowych) – rola w określaniu „zajęcia” + sezonowe przeznaczenie lokalu na najem krótki.
2. Prywatne domy studenckie a zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych.
 - a) wspieranie mieszkalnictwa, czy uchwała wpisuje się w ten cel? kto ostatecznie skorzysta (najemcy/studenci/przedsiębiorcy/poszukujący mieszkania)?
 - b) co z wolną konkurencją gospodarczą? Czy podmioty budujące i wynajmujące takie budynki są w lepszej sytuacji niż np. hotele? Co z wpływem różnej klasyfikacji budynku akademika w EGIB?
 - c) CWTON (Centralny Wykaz Turystycznych Obiektów Noclegowych) – rola w określaniu „zajęcia” + sezonowe przeznaczenie lokalu na najem krótki.
3. Trwałe pustostany, deweloperzy, fundusze inwestycyjne – czy uchwała NSA III FPS 2/24 rozstrzyga jak opodatkować takie przypadki?
4. Postulaty de lege ferenda.
 - a) stawka mieszkaniowa w strukturze innych stawek podatku od nieruchomości po 35 latach obowiązywania ustawy upol., Czy za niska? adekwatna? Dlaczego?
 - b) czy EGIB (ewidencja gruntów i budynków) słusznie wyznacza / powinna wyznaczać status mieszkalny budynku? A może autonomiczna definicja w ustawie upol?
 - c) Inne.