

- **wynajmowana nieruchomość mieszkalna a zajęcie na prowadzenie działalności gospodarczej – Rafał Kran (MDDP)**

Wyrok NSA z 15 września 2022 r., III FSK 1878/21

Znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej budynek mieszkalny (część budynku), może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawek podatkowych przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., jeżeli stanowi element przedsiębiorstwa takiej osoby i jest bezpośrednio związany z wykorzystywaniem go w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ustaleniom w tym zakresie przede wszystkim podlega rodzaj prowadzonej działalności i znaczenie budynku mieszkalnego (części budynku) w osiągnięciu efektów tej działalności, czyli zysku. Jeżeli bez wykorzystania budynku mieszkalnego lub jego części, przedsiębiorca nie będzie mógł zrealizować zamierzenia gospodarczego, to będzie to oznaczało, że zajął je na cele prowadzonej działalności gospodarczej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Na wstępie należy odnotować, że stan faktyczny sprawy istotny dla rozstrzygnięcia jest niesporny. Wynika z niego, że skarżący prowadzą działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej w zakresie wynajmu nieruchomości własnych. Budynek, w całości, jest ujęty w ewidencji środków trwałych i jako taki podlega amortyzacji. Skarżący wskazują, że w spornej co do oceny podatkowej części budynku wprawdzie nie zamieszkują najemcy, niemniej z zawartych umów najmu wynika, że będą oni realizowali cele mieszkaniowe.

Istotne dla sprawy, w kontekście analizowanego zarzutu skargi kasacyjnej, jest ustalenie wykładni pojęcia "zajęcia budynku lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej", o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l. Stawki podatku przewidziane w tym przepisie, nie zostały bowiem uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są one do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą koniecznym w tym zakresie jest ustalenie, czy wykorzystuje ona taki budynek lub lokal na swoje cele osobiste, czy też wykorzystywane są one do wykonywania działalności gospodarczej i są niezbędne, aby zrealizować cel takiej działalności.

Znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej budynek mieszkalny (część budynku), może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawek podatkowych przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., jeżeli stanowi element przedsiębiorstwa takiej osoby i jest bezpośrednio związany z wykorzystywaniem go w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ustaleniom w tym zakresie przede wszystkim podlega rodzaj prowadzonej działalności i znaczenie budynku mieszkalnego (części budynku) w osiągnięciu efektów tej działalności, czyli zysku. Jeżeli bez wykorzystania budynku mieszkalnego lub jego części, przedsiębiorca nie będzie mógł zrealizować zamierzenia gospodarczego, to będzie to oznaczało, że zajął je na cele prowadzonej działalności gospodarczej.

Ustawodawca w omawianym przepisie użył bowiem sformułowania "zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej", nie zaś "w których prowadzona jest działalność gospodarcza". Nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał "fizycznie" wykorzystywać składniki swojego majątku. Jeżeli rodzaj danej działalności za tym przemawia, składniki takie będą wykorzystywane przez niego w sposób pośredni, lecz umożliwi to przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. Decydujące znaczenie ma

zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku).

Wyrok NSA z 23 stycznia 2020 r. II FSK 1252/19

Ustawodawca w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. użył sformułowania "zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej", nie zaś "w których prowadzona jest działalność gospodarcza". Nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał "fizycznie" wykorzystywać składniki swojego majątku. Jeżeli rodzaj danej działalności za tym przemawia, składniki takie będą wykorzystywane przez niego w sposób pośredni, umożliwiający przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. Decydujące znaczenie ma zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Z niespornego stanu faktycznego sprawy wynika, że skarżący prowadzą działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej, polegającą na wynajmie i zarządzaniu nieruchomościami. Budynki co do których sąd pierwszej instancji przyjął, że nie są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, stanowią budynki mieszkalne i usytuowane w nich lokale wynajmowane są z przeznaczeniem na cele mieszkaniowe. W opisanych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku lokalach mieszkalnych skarżący oraz ich najemcy nie prowadzą działalności gospodarczej. Ze stanu faktycznego przyjętego przez sąd pierwszej instancji za podstawę rozstrzygnięcia wynika również, że sporne budynki ujęte są w ewidencji środków trwałych spółki cywilnej prowadzonej przez skarżących i podlegają amortyzacji na gruncie podatku dochodowego.

Spór w rozpatrywanej sprawie sprowadza się zaś do tego, czy do uznania, że budynki mieszkalne zajęte są na cele prowadzenia działalności gospodarczej, konieczne jest, jak przyjął to sąd pierwszej instancji, aby w takim budynku faktycznie prowadzona była działalność gospodarcza, czy też - jak twierdzi organ podatkowy - wystarczające jest, iż budynek taki wykorzystywany jest do prowadzenia działalności gospodarczej.

(...) Stawki podatku przewidziane w tym przepisie nie zostały bowiem uzależnione od faktycznego (fizycznego) zajęcia budynku mieszkalnego lub jego części w celu prowadzenia w nich działalności gospodarczej. Istotne jest natomiast, czy wykorzystywane są one do realizacji gospodarczych celów przedsiębiorcy. W przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą koniecznym w tym zakresie jest ustalenie, czy wykorzystuje ona taki budynek lub lokal na swoje cele osobiste, czy też wykorzystywane są one do wykonywania działalności gospodarczej i są niezbędne, aby zrealizować cel takiej działalności.

Znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej budynek mieszkalny (część budynku), może zostać uznany za zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, co uzasadnia zastosowanie stawek podatkowych przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) u.p.o.l., jeżeli stanowi elementem przedsiębiorstwa takiej osoby i jest bezpośrednio związany z wykorzystywaniem go

w prowadzeniu działalności gospodarczej. Ustaleniom w tym zakresie przede wszystkim podlega rodzaj prowadzonej działalności i znaczenie budynku mieszkalnego (części budynku) w osiąganiu efektów tej działalności, czyli zysku. Jeżeli bez wykorzystania budynku mieszkalnego lub jego części, przedsiębiorca nie będzie mógł zrealizować zamierzenia gospodarczego, to będzie to oznaczało, że zajął je na cele prowadzonej działalności gospodarczej.

Ustawodawca w omawianym przepisie użył bowiem sformułowania "zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej", nie zaś "w których prowadzona jest działalność gospodarcza". Nie zawsze przedsiębiorca do osiągnięcia efektów swojej działalności będzie musiał "fizycznie" wykorzystywać składniki swojego majątku. Jeżeli rodzaj danej działalności za tym przemawia, składniki takie będą wykorzystywane przez niego w sposób pośredni, umożliwiając przedsiębiorcy prawidłowe prowadzenie działalności gospodarczej. Decydujące znaczenie ma zatem gospodarcze przeznaczenie budynku mieszkalnego (jego części) przez przedsiębiorcę do realizacji określonego rodzaju działalności, o czym przesądza w szczególności ujęcie go w prowadzonej przez przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących takiego budynku mieszkalnego (części budynku).

Biorąc pod uwagę powyższe wywody, spełnione zostały przesłanki, aby budynki mieszkalne i ich części, stanowiące własność skarżących jako współników spółki cywilnej, uznać za zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej w formie takiej spółki. Oferowanie lokali w ramach umów najmu przez skarżących stanowi istotę przedmiotu prowadzonej przez nich działalności gospodarczej, generującej po ich stronie przychody, poprzez wykorzystywanie przedmiotowych lokali w ramach usługi ich wynajmu. Bez wynajmu lokali mieszkalnych, strona nie mogłaby zrealizować gospodarczych celów swojej działalności.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 25 maja 2022 r. I SA/Wr 248/21

(...) z treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. nie wynika, aby zajęcie budynku mieszkalnego lub jego części na prowadzenie działalności gospodarczej było wykluczone w każdej sytuacji, kiedy budynek (jego część) jest zamieszkały. W sytuacji, kiedy wypełnianie przez budynek (jego część) funkcji mieszkalnej wynika z tego, że udzielenie wynajmującym zakwaterowania przez przedsiębiorcę jest jednym z elementów składających się na prowadzenie przez najemcę (podatnika) działalności gospodarczej, polegającej m.in. na wynajmie mieszkań (ogólnie zakwaterowaniu), to wówczas funkcja mieszkalna budynku lub jego części, jako wynikająca z istoty działalności gospodarczej przedsiębiorcy, nie wyłącza możliwości ustalenia, że budynek mieszkalny lub jego część zostały zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...)Sąd podziela pogląd organu, że opisane przez wnioskodawcę elementy zdarzenia przyszłego pozwalają ustalić, iż część budynku mieszkalnego - domu studenta, udostępniana będzie studentom w sposób zorganizowany, zarobkowy, ciągły oraz w ramach wykonywanej działalności gospodarczej we własnym imieniu, zatem wykorzystywana będzie i zajęta przez wnioskodawcę do realizacji przez niego gospodarczych celów. Dla zastosowania właściwej stawki podatku od nieruchomości kluczowe znaczenie będzie miał rodzaj prowadzonej przez spółkę działalności, a tym samym znaczenie budynku mieszkalnego (domu studenta) w osiągnięciu efektów tej działalności czyli zysku. Bez wykorzystania przedmiotowego budynku mieszkalnego lub jego części spółka nie będzie mogła zrealizować zamierzenia gospodarczego, a zatem opisane zdarzenie przyszłe potwierdza, iż przedmiotowy budynek będzie zajęty na prowadzenie działalności spółki (wyroki: NSA z dnia 23 stycznia 2020 r. II FSK 2064/19 oraz WSA w Krakowie z dnia 22 października 2015 r. I SA/Kr 1022/15).

(...) W ocenie Sądu nie ulega bowiem wątpliwości, że ww. działalność generować będzie po stronie spółki przychód, który będzie wprost skutkiem zajęcia części budynku mieszkalnego udostępnianej studentom w ramach usługi wynajmu. Kluczową rolą wynajmu pomieszczeń studentom będzie zapewnienie im możliwości zaspokajania ich potrzeb mieszkaniowych, a realizacja celów mieszkaniowych klientów Wnioskodawcy, w ramach zawieranych umów najmu poszczególnych pomieszczeń, wpisywać będzie się w sposób bezpośredni w jego przedmiot działalności gospodarczej.

(...) Reasumując, z perspektywy strony skarżącej, którą należy przyjąć w niniejszej sprawie, sporna część budynku nie służy do realizacji celu mieszkalnego, ale do realizacji jego zamierzenia gospodarczego, jakim jest zarobkowe wynajmowanie powierzchni w budynku mieszkalnym. Natomiast fakt, że w przedstawiony powyżej sposób skarżąca zaspokaja potrzeby mieszkaniowe studentów na gruncie podatku od nieruchomości jest bez znaczenia.

(...) Zdaniem Sądu strona skarżąca niezasadnie podkreśla zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych studentów. Takie podejście na gruncie podatku od nieruchomości nie może odnieść zamierzonego skutku. Za przyjęciem stanowiska strony nie przemawia również teza pełnomocnika odnosząca się do spółdzielni mieszkaniowych, które są uważane za przedsiębiorców - co zostało potwierdzone w uchwale SN z dnia 9 marca 2017 r. w sprawie o sygn. akt III CZP 69/16), a przedmiotem ich działalności jest zapewnienie mieszkań lokatorom.

Wyroki powiązane

Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2483/19

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 lipca 2021 r., sygn. akt I SA/Gl 487/21

Przepisy

Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)

Art. 1a ust. 1 Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...) pkt 3) 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, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych;

Art. 5 ust. 1 Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

(...) pkt 2) od budynków lub ich części:

(...) lit. b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,31 zł 8 od 1 m² powierzchni użytkowej,

Główne problemy

1. Przesłanka zajęcia budynku na prowadzenie działalności gospodarczej.
2. Wynajem lokali na cele mieszkalne prowadzone w ramach działalności gospodarczej a podatek od nieruchomości.