

I SA/Kr 614/17 - Wyrok

Data orzeczenia	2017-09-19
Data wpływu	2017-06-22
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie
Sędziowie	Paweł Dąbek /przewodniczący/ Stanisław Grzeszek /sprawozdawca/ Urszula Zięba
Symbol z opisem	6115 Podatki od nieruchomości
Hasła tematyczne	Podatek od nieruchomości
Skarżony organ	Samorządowe Kolegium Odwoławcze
Treść wyniku	oddalono skargę
Powołane przepisy	Dz.U. 2006 nr 121 poz 844; art. 5 ust 1 pkt 2 lit b; Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych - tekst jednolity Dz.U. 2017 nr 0 poz 1369; art. 151; Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Sentencja

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia: WSA Paweł Dąbek Sędzia: WSA Urszula Zięba Sędzia: WSA Stanisław Grzeszek (spr.) Protokolant: st. sekr. sąd. Anna Boczkowska po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 19 września 2017 r. sprawy ze skargi A. M. i T. M. na decyzję Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia 6 kwietnia 2017 r. Nr [...] w przedmiocie podatku od nieruchomości za 2016 r. - skargę oddala -

Uzasadnienie

Prezydent Miasta K. decyzją z dnia 3 listopada 2016 r., nr [...], orzekł o ustaleniu A. M. i T. M. podatku od nieruchomości za 2016 rok na kwotę 487,00 zł.

W uzasadnieniu decyzji wskazano, że wysokość zobowiązania podatkowego ustalono na podstawie złożonego formularza "Informacji o nieruchomościach osób fizycznych".

W odwołaniu A. i T. M. wskazali, że prowadzona przez nich działalność gospodarcza jest zgłoszona pod adresem: ul. [...], [...] i to miejsce jest miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, gdyż tam znajduje się ich biuro. Głównym profilem działalności gospodarczej jest doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej (PKD 70.22.Z). Wynajem krótkoterminowy lokali mieszkalnych na cele noclegowe dla turystów jest działalnością dodatkową. Odwołujący podkreślili, że nie wykorzystują posiadanych nieruchomości jako biura, pralni, kawiarni lub innego typowego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, która zmieniałaby charakter mieszkalny nieruchomości. Są to dalej lokale o charakterze wyłącznie mieszkalnym, wykorzystywane w celach mieszkaniowych. Posiadane nieruchomości nie zostały przekształcone w hostel, hotel czy inną podobną jednostkę usługową. W związku z tym, że działalność gospodarcza prowadzona jest pod adresem: ul. [...], [...], posiadane nieruchomości nie są miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, a jedynie jej przedmiotem. Umeblowanie oraz sprzęt znajdujący się w lokalach wyklucza inne ich zastosowanie jak tylko mieszkaniowe. W ocenie odwołujących, wyższa stawka podatku miałaby zastosowanie wyłącznie w przypadku przekształcenia nieruchomości w miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. Natomiast długoterminowy lub krótkoterminowy wynajem noclegów nie zmienia charakteru nieruchomości. Odwołujący wnieśli o przywrócenie poprzedniej stawki podatku.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze po zapoznaniu się z aktami sprawy, decyzją z dnia 6 kwietnia 2017 r. nr [...] utrzymało w mocy decyzję organu I instancji.

W pierwszej kolejności organ odwoławczy przytoczył treść stosownych w tym przedmiocie przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. 2016 r., poz. 716 ze zm.), ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. 2016 r., poz. 1629 ze zm.), ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2017 r., poz. 201).

Kolejno organ II instancji wskazał na dotychczasowy przebieg postępowania, wyjaśniając, że w dniu 23 maja 2016 r. A. i T. M. złożyli w organie I instancji informację o nieruchomościach osób fizycznych, z której wynikało, że w dniu 14 stycznia 2016 r. nabyli lokal mieszkalny nr [...] w budynku przy ul. [...] w K.. W złożonej informacji zadeklarowano powierzchnię lokalu mieszkalnego - 47,07 m², przy czym zaznaczono, że od sierpnia 2016 r. lokal mieszkalny zajęty jest na prowadzenie działalności gospodarczej. Zadeklarowano ponadto powierzchnię 7,05 m² jako powierzchnię wspólną budynku związaną z odrębną własnością lokalu oraz grunt o powierzchni 38,16 m².

Organ odwoławczy wskazując na art. 6 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, podkreślił, że podatnicy zobowiązani są więc do zapłaty podatku od nieruchomości za mieszkanie nr [...] położone przy ul. [...] w K. za 11 miesięcy 2016 r. (luty - grudzień).

Kolegium podniosło, że w odniesieniu do lokalu mieszkalnego nr [...] organ I instancji zastosował stawki właściwe dla budynków i lokali mieszkalnych w okresie od lutego do lipca 2016 r, a od sierpnia do grudnia 2016 r. - stawki właściwe dla budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Ustalając datę zajęcia lokalu na prowadzenie działalności gospodarczej od sierpnia 2016 r. organ podatkowy oparł się na złożonej przez podatników deklaracji, niemniej jednak zastosowanie wyższych stawek podatkowych zostało zakwestionowane przez podatników w złożonym odwołaniu.

Jak podkreślono, lokal nr [...] w budynku przy ul. [...] w K. jest lokalem mieszkalnym. Wynika to m. in. z księgi wieczystej założonej dla przedmiotowego lokalu ([...]). Podatnicy są przedsiębiorcami wpisanymi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej Rzeczypospolitej Polskiej (dalej "CEIDG"). T. M. zaczął wykonywać działalność gospodarczą w dniu 4 grudnia 1995 r. Przeważająca działalność gospodarcza obejmuje sprzedaż hurtową artykułów użytku domowego (kod PKD 46.49.Z). Natomiast A. M. prowadzi działalność gospodarczą od dnia 1 lutego 2014 r. Przeważający rodzaj działalności gospodarczej dotyczy doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania (kod PKD 70.22.Z). Z CEIDG wynika, że odwołująca wykonuje również działalność gospodarczą w innym zakresie, m. in. w zakresie zapewnienia obiektów noclegowych turystycznych i miejsca krótkotrwałego zakwaterowania (kod PKD 55.20.Z).

Organ odwoławczy wskazał, że aby budynek mieszkalny lub jego część mogły być opodatkowane wyższą stawką, właściwą dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, muszą być zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie tylko znajdować się w posiadaniu przedsiębiorcy. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 lipca 2009 r. (sygn. akt II FSK 460/08), żeby budynek mieszkalny mógł być opodatkowany stawką właściwą dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, musi być zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie tylko znajdować się w posiadaniu przedsiębiorcy. To samo odnosi się do części budynku mieszkalnego zajętego na prowadzenie działalności gospodarczej. Innymi słowy, okoliczność, że budynek mieszkalny znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy, nie jest wystarczająca do stwierdzenia, że budynek ten jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej i nie uzasadnia opodatkowania takiego budynku podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem stawki właściwej dla budynków związanych z działalnością gospodarczą. Dopiero stwierdzenie, że budynek mieszkalny (lub jego część) jest zajęty na prowadzenie

działalności gospodarczej uzasadnia zastosowanie stawki podatku właściwej dla budynków związanych z działalnością gospodarczą.

W ocenie Kolegium, nie budzi wątpliwości, że lokal nr [...] przy ul. [...] w K., będący lokalem mieszkalnym, został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Prowadzona przez podatników działalność polegająca na wynajmie lokali na cele noclegowe dla turystów, nawet jeżeli nie jest działalnością główną, a jedynie dodatkową, jest ukierunkowana na osiągnięcie zysku. Nie może bowiem budzić wątpliwości, że działalność w postaci oferowania, a następnie wynajmu lokali turystom, za odpłatnością jest działalnością nastawioną na przysporzenie zysku. Przedmiotowy lokal nie jest wykorzystywany do realizacji niegospodarczych, osobistych celów odwołujących, nie służy zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych, czy też potrzeb ich rodziny (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 8 września 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 832/16).

Jak podkreślono, wysokość zobowiązania podatkowego ustalono przy zastosowaniu stawek właściwych dla poszczególnych przedmiotów opodatkowania określonych w Uchwale Rady Miasta Krakowa Nr XXX/487/15 z dnia 18 listopada 2015 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (Dz. Urz. Województwa Małopolskiego z 2015 r., poz. 6952), które wynoszą: dla budynków lub ich części mieszkalnych - 0,75 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, dla budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz dla budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 22,86 zł od 1 m² powierzchni użytkowej, dla gruntów pozostałych - 0,47 zł od 1 m² powierzchni.

Podatek od nieruchomości wynosi 487,27 zł po zaokrągleniu 487,00 zł. Na powyższą kwotę składa się podatek od lokalu mieszkalnego o powierzchni 47,07 m² w wysokości 465,99 zł (17,65 zł w okresie od lutego do lipca 2016 r. [$47,07 \times 0,75/12 \times 6 = 17,65$] oraz 448,34 zł w okresie od sierpnia do grudnia 2016 r. [$47,07 \times 22,86/12 \times 5 = 448,34$]), podatek od części wspólnej budynku związanej z odrębną własnością lokalu ($7,05 \times 0,75/12 \times 11 = 4,84$) oraz podatek od gruntu ($38,16 \times 0,47/12 \times 11 = 16,44$ zł).

Na powyższą decyzję skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie złożyli A. M. i T. M., zarzucając w niej:

1. naruszenie przepisów postępowania podatkowego:

- art. 180 § 1, art. 187 oraz 191 Ordynacji podatkowej, poprzez nieprawidłową ocenę zebranego w sprawie materiału dowodowego,

- art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej, poprzez brak uzasadnienia faktycznego i prawnego decyzji organu I instancji,

2. naruszenie przepisów prawa materialnego:

- art. 1a ust. 1 pkt 3, ust. 2a oraz art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, poprzez ich nieprawidłową wykładnię i zastosowanie do rozstrzygnięcia przedmiotowej sprawy,

- art. 2a Ordynacji podatkowej, poprzez brak uwzględnienia tego przepisu przy rozstrzygnięciu sprawy.

W oparciu o powyższe wniesiono o uchylenie zaskarżonych decyzji oraz o zasądzenie kosztów postępowania zgodnie z właściwymi przepisami.

W uzasadnieniu skargi wskazano, że organy orzekające w sprawie ustalenia podatku od nieruchomości nieprawidłowo ustaliły stan faktyczny sprawy i nieprawidłowo oceniły materiał dowodowy. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych rozróżnia pojęcia budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Jednocześnie ustawa definiując określenie "związania z działalnością gospodarczą", nie wprowadza legalnej definicji pojęcia "zajętości na prowadzenie działalności gospodarczej". Z tego powodu określenie "zajęty" powinno być interpretowane przy uwzględnieniu jego językowego znaczenia. Zatem przez "zajęcie" nieruchomości należy rozumieć faktyczne, rzeczywiste wykonywanie konkretnych czynności, działań na nieruchomości nakierowanych na realizację określonego celu. W stanie faktycznym przedmiotowej sprawy mamy do czynienia z lokalem mieszkalnym, zajęтым wyłącznie na cele mieszkaniowe. Lokal ten znajduje się wprawdzie w posiadaniu przedsiębiorcy, w związku z czym mieści się w pojęciu lokalu związanego z działalnością gospodarczą, co nie oznacza jednak, że powinien być kwalifikowany jako lokal "zajęty" na prowadzenie działalności gospodarczej. Dokonana przez organ odwoławczy wykładnia pojęcia "zajętości" stanowi nadinterpretację. Tymczasem brak wykorzystywania lokalu na cele osobiste podatnika lub jego rodziny, przy jednoczesnym wykorzystaniu go na realizację celu mieszkaniowego (wynajem turystom), nie może przesądzać o zajętości na prowadzenie działalności gospodarczej, tylko ze względu na odpłatny charakter takiego wynajmu. Decydujące znaczenie powinno mieć "wypełnienie przestrzeni realizacją celu mieszkaniowego". W tym zakresie sporny lokal odróżnia się od biura, magazynu czy warsztatu. W uzasadnieniu skargi podkreślono również, że decyzja Prezydenta Miasta K. nie zawiera prawidłowego uzasadnienia faktycznego i prawnego, co stanowi rażące naruszenie art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Wada taka nie może zostać usunięta przez organ odwoławczy. Ponadto w skardze podkreślono, że każdorazowe naruszenie przepisów postępowania podatkowego skutkujące nieprawidłowym ustaleniem stanu faktycznego sprawy, prowadzi do naruszenia przepisów prawa materialnego. Skarżący wskazali również na naruszenie przez organy orzekające w sprawie art. 2a Ordynacji podatkowej, nakazującego rozstrzygać wątpliwości na korzyść podatnika. W sytuacji, w której istnieją dwie lub więcej równoprawne interpretacje danego przepisu, należy przyznać pierwszeństwo tej, która jest dla podatnika korzystniejsza. Tymczasem w przedmiotowej sprawie pojęcie "zajętości na prowadzenie działalności gospodarczej" zostało zinterpretowane na niekorzyść skarżących.

W odpowiedzi na skargę Samorządowe Kolegium Odwoławcze wniosło o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje.

Podstawowa zasada polskiego sądownictwa administracyjnego została określona w art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2016 r., poz. 1066 ze zm.), zgodnie z którym sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę legalności działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie sporów kompetencyjnych i o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego, samorządowymi kolegiami odwoławczymi i między tymi organami a organami administracji rządowej. Zasada, że sądy administracyjne dokonują kontroli działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie, została również wyartykułowana w art. 3 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r., poz. 1369 ze zm.) – dalej "p.p.s.a."

Zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a., Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. W świetle art. 134 § 1 p.p.s.a., Sąd nie ma obowiązku, do badania tych zarzutów i wniosków, które nie mają

znaczenia dla oceny legalności zaskarżonego aktu.

Orzekanie - w myśl art. 135 p.p.s.a. - następuje w granicach sprawy będącej przedmiotem kontrolowanego postępowania, w której został wydany zaskarżony akt lub czynność i odbywa się z uwzględnieniem wówczas obowiązujących przepisów prawa. Z istoty bowiem kontroli wynika, że zasadność zaskarżonej decyzji podlega ocenie przy uwzględnieniu stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dacie podejmowania zaskarżonego rozstrzygnięcia. Niezwiązanie zarzutami i wnioskami skargi oznacza, że sąd administracyjny bada w pełnym zakresie zgodność z prawem zaskarżonego aktu, czynności, czy bezczynności organu administracji publicznej.

Wady skutkujące koniecznością uchylecia decyzji, stwierdzenia jej nieważności bądź wydania decyzji z naruszeniem prawa, przewidziane są w art. 145 § 1 p.p.s.a. Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. Sąd, uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie, uchyla ten akt w całości albo w części, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego lub inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W przypadku nieuwzględnienia skargi sąd ją oddala - art. 151 p.p.s.a.

Dokonując kontroli zaskarżonego aktu prawnego, zgodnie z powołanymi wyżej przepisami stwierdzić należy, że skarga nie jest zasadna.

Przedmiotem kontroli Sądu jest decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego utrzymująca w mocy decyzję Prezydenta Miasta K. w sprawie ustalenia A. M. i T. M. podatku od nieruchomości (lokalu mieszkalnego położonego w K. ul. [...]) za 2016 r. w kwocie 487,00 zł.

Istota sporu sprowadza się zaś do ustalenia, czy dla nieruchomości będącej własnością skarżących znajdującej się przy ul. [...] w K., prawidłowo organy określiły podatek od nieruchomości według stawki właściwej dla budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Przystępując do rozstrzygnięcia powyższej kwestii zauważyć należy, że nie budzi wątpliwości to, iż ustawodawca uzależnił w przepisach ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2016 r., poz. 716 ze zm., powoływanej dalej jako "u.p.o.l.") wysokość stawek podatku od nieruchomości od sposobu wykorzystywania przedmiotu opodatkowania. Podatek od nieruchomości ma charakter majątkowy, a kwalifikacja nieruchomości, która ma wpływ na wymiar tego podatku, jest niezależna od statusu podatnika, lecz wynika wprost z przeznaczenia nieruchomości (a więc z tego czy nieruchomość jest przeznaczona na cele gospodarcze, mieszkaniowe, czy inne). Najwyższą stawką objęto nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty (pkt 1), budynki lub ich części (pkt 2), budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (pkt 3).

Zakres podmiotowy podatku został natomiast wskazany w art. 3 ust. 1 u.p.o.l., który stanowi, że podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3 (pkt 1), posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych (pkt 2), użytkownikami wieczystymi gruntów (pkt 3), posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (pkt

4).

Z kolei art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowi, że rada gminy określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, między innymi dla budynków lub ich części: a) mieszkalnych, b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wskazać należy w tym miejscu, że ustawodawca na gruncie przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie stworzył ustawowej definicji pojęcia budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazano jedynie, że przez określenie "grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej" należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem m.in. budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami. Określenie "działalność gospodarcza" w myśl art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. oznacza natomiast działalność, o której mowa w przepisach ustawy Prawo o działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2. Zastrzeżenie to odnosi się do działalności rolniczej lub leśnej oraz do wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich (...).

Kwestią więc o podstawowym znaczeniu z punktu widzenia okoliczności faktycznych rozstrzyganej sprawy oraz z punktu widzenia przesłanek art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest cel na jaki przedmiotowy lokal jest wykorzystywany.

W toku postępowania skarżący starali się wykazać, że przedmiotowy lokal nie został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, lecz co najwyżej jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, co nie musi automatycznie oznaczać, że został on zajęty na prowadzenie tej działalności. W ocenie skarżących lokal przy ul. [...] w K. jest lokalem mieszkalnym, zajęty wyłącznie na cele mieszkaniowe.

Powyższe stanowisko skarżących należy uznać za błędne.

Z akt sprawy wynika, że skarżący są przedsiębiorcami wpisanymi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej Rzeczypospolitej Polskiej, z tym że przeważająca działalność gospodarcza skarżącego obejmuje sprzedaż hurtową artykułów użytku domowego, z kolei skarżącej doradztwa w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania. Nadto skarżąca wykonuje również działalność gospodarczą w innym zakresie, m. in. w zakresie zapewnienia obiektów noclegowych turystycznych i miejsca krótkotrwałego zakwaterowania. Jak sami zadeklarowali w złożonej informacji o nieruchomościach w dniu 23 maja 2016 r. (karta 3 akt adm.) przedmiotowy lokal od lipca 2016 r. jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej. Co więcej w odwołaniu podkreślili, że wynajem krótkoterminowy lokali mieszkalnych na cele noclegowe dla turystów jest działalnością dodatkową, a posiadane przez nich nieruchomości nie są miejscem prowadzenia działalności gospodarczej, a jedynie jej przedmiotem.

Słusznym zatem stwierdziły organy, że ww. lokal będący lokalem mieszkalnym, został zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. W orzecznictwie podkreśla się, że cechami działalności gospodarczej są jej zawodowy (stały) charakter, związana z nią powtarzalność działań, podporządkowanie zasadzie racjonalnego gospodarowania oraz uczestnictwo w obrocie

gospodarczym. O zarobkowym charakterze działalności można mówić wtedy, gdy jest ona zdalna do potencjalnego generowania zysku, a jej przeznaczeniem jest zapewnienie określonego dochodu. Działalność musi być tak prowadzona i ukierunkowana, aby była w stanie przynieść dochód (zarobek), rozumiany jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami (por. w tym przedmiocie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07). Element ciągłości z kolei, świadczy o względnie stałym (a nie incydentalnym) zamiarze wykonywania działalności gospodarczej, co nie wyklucza możliwości prowadzenia jej tylko sezonowo lub do czasu osiągnięcia postawionego przez dany podmiot celu. Do zachowania ciągłości wystarczające jest, aby z całości kształtu okoliczności wynikał zamiar powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku.

Zdaniem Sądu, działalność skarżącej w zakresie w zakresie zapewnienia obiektów noclegowych turystycznych i miejsca krótkotrwałego zakwaterowania, spełnia cechy działalności gospodarczej o jakiej mowa w ww. przepisie. Bowiem działalność prowadzona przez skarżącą, nawet jeżeli nie jest działalnością główną, a jedynie dodatkową, a polegająca na wynajmie lokali na cele noclegowe dla turystów, jest nakierowana na osiągnięcie zysku. Nie może budzić wątpliwości fakt, że działalność w postaci oferowania, a następnie wynajmu lokali turystom, za odpłatnością jest działalnością nastawioną na przysporzenie zysku.

Zdaniem Sądu powyższe okoliczności dowodzą, że przedmiotowy lokal mieszkalny jest zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej, a nie, jak twierdzą skarżący, na cele mieszkaniowe. Lokal ten nie jest bowiem wykorzystywany do realizacji niegospodarczych, osobistych celów skarżących, nie służy także zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych, czy też w tym zakresie potrzeb ich rodziny.

Wszystko powyższe sprawia, że lokal przy ul [...] w K. został zajęty przez skarżących w celu realizacji działalności gospodarczej, jaką jest m.in. zapewnienie obiektów noclegowych turystycznych i miejsca krótkotrwałego zakwaterowania.

Podsumowując, stwierdzić należy, że w realiach niniejszej sprawy organy prawidłowo uznały zatem, że przedmiotowy lokal mieszkalny powinien zostać opodatkowany według stawek odpowiednich dla działalności gospodarczej tj. określonych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Sąd nie dopatrył się również wskazanych w skardze zarzutów naruszenia przepisów postępowania tj. art. 180, art. 187 i art. 191 Ordynacji podatkowej. W skardze oprócz przytoczenia treści powołanych przepisów i ich wykładni w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych nie wskazano, konkretnie na czym naruszenie powyższych norm prawa procesowego miałyby polegać. Formułując zarzut nieprawidłowego ustalenia stanu faktycznego i nieprawidłowej oceny materiału dowodowego skarżący nie wskazali, które dowody zostały pominięte, a które zostały nieprawidłowo ocenione z naruszeniem art. 191 Ordynacji podatkowej.

Organy orzekające zgromadziły pełny materiał dowodowy i dokonały jego oceny w sposób rzetelny i wyczerpujący w zgodzie z zasadą wynikającą z art. 191 Ordynacji podatkowej, a wyniki tej oceny znalazły odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji sporządzonym zgodnie z wymogami przewidzianymi w art. 210 § 4 Ordynacji podatkowej. Przedstawiono bowiem argumentację dotyczącą podstawy faktycznej i prawnej rozstrzygnięcia, w sposób wyczerpujący uzasadniono i wskazano fakty, które uznano za udowodnione, dowody, którym dano wiarę.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 2a Ordynacji podatkowej należy wskazać, że wyrażona w przepisie zasada *in dubio pro tributario* jest jedną z dyrektyw wykładni prawa i ma

zastosowanie wyłącznie wtedy, gdy interpretacja przepisu prawa przy zastosowaniu wszystkich jej kontekstów (językowego, systemowego, funkcjonalnego) nie daje zadowalających rezultatów. Tylko w przypadku, gdy rezultat przeprowadzonej wykładni, mimo zastosowania różnych metod interpretacji, pozwala na przyjęcie alternatywnych względem siebie treści normy prawnej, prawidłowym rozwiązaniem jest wybór znaczenia, które jest korzystne dla podatnika. Podkreślić przy tym należy, że w przepisie art. 2a Ordynacji podatkowej chodzi o wątpliwość organu podatkowego, a nie wątpliwość podatnika oraz, że podatnik nie może oczekiwać, aby art. 2a Ordynacji podatkowej był stosowany w każdej sytuacji, gdy wynik wykładni przedstawiony przez organ podatkowy oznacza dla podatnika konsekwencje mniej korzystne niż zakładał. Oczywiście nie można się zgodzić z zarzutem skarżących, że organy podatkowe przyjęły skrajnie niekorzystną dla nich wykładnię pojęcia "budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej".

W ocenie Sądu treść pojęcia została prawidłowo zinterpretowana. Natomiast prawidłowe zastosowanie przepisu zawierającego powyższą treść normatywną wymagała dokonania właściwych ustaleń faktycznych, co w mniejszej sprawie miało miejsce.

Zarzuty skargi wobec powyższego okazały się niezasadne, zaś Sąd nie dopatrył się naruszenia prawa materialnego, bądź procesowego, które uzasadniałyby konieczność wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonej decyzji.

W tym stanie rzeczy, działając na podstawie art. 151 p.p.s.a. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, orzekł jak w sentencji.