

Warszawa, dnia 4 marca 2020 r.



Szanowny Pan  
**Tadeusz Kościński**  
Minister Finansów  
ul. Świętokrzyska 12  
00-916 Warszawa

*Szanowny Panie Ministrze,*

w nawiązaniu do naszego spotkania i przeprowadzonych dyskusji, w imieniu Izby Gospodarczej Hotelarstwa Polskiego (dalej: **IGHP**) i Konfederacji Lewiatan niniejszym pismem zwracamy się z uprzejmą prośbą o podjęcie działań w związku z problemami pojawiającymi się na gruncie interpretacji przez organy podatkowe przepisów o podatku minimalnym od przychodów z budynków. W tym celu zwracamy się z prośbą o wydanie przez Ministra Finansów objaśnień podatkowych w celu przedstawienia zasad opodatkowania tym podatkiem i wyeliminowania pojawiających się w tej kwestii nieprawidłowości.

Powyższa prośba jest wynikiem obserwowanych przez IGHP oraz Konfederację Lewiatan niepokojących praktyk interpretacyjnych organów podatkowych, których efektem jest rozszerzenie stosowania podatku minimalnego na przedsiębiorców działających w branży hotelarskiej.

Poniżej przedstawiamy szczegółowo motywy niniejszego wystąpienia oraz wskazujemy na szereg istotnych kontrowersji, które w naszej ocenie uzasadniają interwencję Pana Ministra.

Wierzymy, że biorąc pod uwagę istotność przedstawionego zagadnienia, nasza prośba spotka się z pozytywną reakcją Pana Ministra.

*[Signature]*  
Ireneusz Węglowski  
Prezes IGHP

Do wiadomości:

Pan Andrzej Gut-Mostowy  
Sekretarz Stanu w Ministerstwie Rozwoju

## I. PRZEDSTAWIENIE ZAGADNIENIA

### 1) Nowy podatek minimalny od przychodów z budynków w polskim systemie prawa podatkowego

W 2018 roku do polskiego systemu podatkowego wprowadzony został podatek od przychodów z budynków, tzw. podatek minimalny od budynków. Podatek ten w 2018 roku dotyczył przychodów uzyskiwanych z tytułu własności centrum handlowego, domu towarowego, samodzielnego sklepu i butiku, a także pozostałych budynków handlowo-usługowych oraz budynków biurowych, których wartość początkowa przekraczała 10 mln zł. A zatem podatek ten miał obejmować budynki, które są wynajmowane, co do zasady, na cele prowadzonej przez ich najemców działalności gospodarczej. Celem wprowadzenia tego rozwiązania było zminimalizowanie działań optymalizacyjnych prowadzonych przez niektórych podatników w sektorze nieruchomości komercyjnych, którzy nie wykazywali dochodów do opodatkowania lub wykazywali dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej przez nich działalności.

Ze względu na wszczęte przez Komisję Europejską postępowanie dotyczące uznania nowowprowadzonego rozwiązania za niedozwoloną pomoc publiczną (z powodu ich selektywnego charakteru), wskazane przepisy uległy modyfikacji od 2019 roku. Główną zmianą było generalne objęcie opodatkowaniem budynków, które zostały oddane w całości albo w części do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze (zrezygnowano zatem z enumeratywnego wymieniania kategorii takich budynków).

Zmiany wskazanych regulacji miały służyć uniknięciu zarzutów o selektywność w określaniu przedmiotu opodatkowania, co mogło potencjalnie skutkować brakiem opodatkowania podmiotów, których zakres i typ prowadzonej działalności był w praktyce tożsamy z tą prowadzoną przez podmioty objęte podatkiem (tj. działalnością handlowo-usługową lub związaną z wynajmem przestrzeni biurowej), lecz mogli oni uniknąć zapłaty podatku np. na skutek szczególnej klasyfikacji budynków, która nie mieściła się w enumeratywnym katalogu ustawowym.

Uzasadnienie nowelizacji (zarówno pisemne do projektu ustawy, do autopoprawki z druku 2291-A<sup>1</sup>, jak i prezentowane na licznych wystąpieniach przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów) nie pozostawia wątpliwości, że celem wprowadzenia podatku minimalnego było przeciwdziałanie agresywnej optymalizacji podatkowej stosowanej przez międzynarodowe podmioty inwestujące pasywnie w Polsce w rynek nieruchomości komercyjnych (galerie handlowe, biurowce, itp.).

Ewidentnym zamierzeniem ustawodawcy było zatem przeciwdziałanie sytuacji, w której duże podmioty inwestycyjne nabywają nieruchomości komercyjne w Polsce, po czym, przy minimalnym zaangażowaniu operacyjnym i personalnym, oddają je w długoterminowy najem/dzierżawę, osiągając wysokie przychody, nie wykazując przy tym dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Za taką intencją ustawodawcy i celem nowego podatku ewidentnie przemawia treść uzasadnienia nowelizacji, gdzie wskazywano m.in., iż: *rozwiązanie takie „wpisuje się w cel minimalnego podatku, jakim jest przeciwdziałanie stosowania przez podatników optymalizacji podatkowej. Nie jest natomiast*

---

<sup>1</sup> Autopoprawka do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

*celem tego podatku „karanie” podatników, którzy z przyczyn obiektywnych, ekonomicznie uzasadnionych płacą niski podatek dochodowy lub wykazują stratę.”.*

## **2) Kontrowersyjna praktyka organów podatkowych**

A zatem, intencja ustawodawcy, cel wprowadzenia nowych przepisów, a także zakres przedmiotowy nowego podatku były i są oczywiste. Potwierdza to zarówno przebieg prac legislacyjnych, jak i tło ekonomiczno – gospodarcze, które było przyczynkiem do powstania idei omawianego podatku. Zdaniem IGHP oraz Konfederacji Lewiatan – co zostanie szczegółowo uargumentowane poniżej – nie ulega również wątpliwości, iż taki, a nie inny zakres przedmiotowy podatku minimalnego wynika wprost z brzmienia regulujących go przepisów art. 24b ustawy o CIT i art. 30g ustawy o PIT.

Zdaniem IGHP oraz Konfederacji Lewiatan opodatkowaniu podatkiem minimalnym podlegają wyłącznie przychody uzyskiwane z budynków oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze (np. umowy leasingu), a nie przychody z jakiegokolwiek innej działalności gospodarczej (np. hotelarskiej lub turystycznej), która zawiera w sobie – w taki czy inny sposób – element dysponowania powierzchnią posiadanej przez podatnika nieruchomości poprzez jej udostępnianie osobom trzecim.

Z dużym zaskoczeniem i idącym za nim zaniepokojeniem została przyjęta przez IGHP oraz Konfederację Lewiatan informacja, iż m.in. podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów w odpowiedzi z dnia 19 kwietnia 2019 roku udzielonej na interpelację poselską nr 8582 oraz Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacjach indywidualnych z dnia 1 kwietnia 2019 r. sygn. 0114-KDIP2-1.4010.16.2019.1JC oraz z 11 grudnia 2019 r. sygn. 0115-KDIT3.4011.395.2019.2.KP dokonali rozszerzającej interpretacji przepisów, stwierdzając, że udostępnienie budynku hotelowego lub innego o podobnym charakterze, w ramach świadczonej usługi hotelarskiej, noclegowej lub krótkotrwałego zakwaterowania, wypełnia warunki, o których mowa w przepisach o minimalnym podatku, odnoszące się do oddania w całości lub części budynku do używania, a tym samym podlega opodatkowaniu tym podatkiem.

Niestety, stanowisko wyrażone w pierwszej z wymienionych interpretacji indywidualnych spotkało się z wstępną aprobatą Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z 11 grudnia 2019 r. (sygn. III SA/Wa 1239/19) oddalił skargę na interpretację. Orzeczenie to jest nieprawomocne i IGHP wraz z Konfederacją Lewiatan mają nadzieję, że spotka się z odpowiednią reakcją Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpatrującego wniesioną od niego skargę kasacyjną.

Jak zatem wynika z powyższego, organy podatkowe ewidentnie zmierzają ku rozszerzającej interpretacji przepisów pozwalającej na opodatkowanie podatkiem minimalnym również działalności hotelarskiej, jak i turystycznej czy nawet polegającej na udostępnianiu miejsc w akademikach, bursach i podobnych ośrodkach.

Sytuacja ta może mieć bardzo negatywny wpływ na sytuację finansową branży hotelarskiej (która i tak od początku 2020 roku przeżywa kryzys ze względu na gwałtowny spadek liczby gości spowodowany epidemią koronawirusa), a także innych podmiotów dotkniętych taką interpretacją przepisów o podatku minimalnym (np. publicznych uczelni prowadzących akademiki dla studentów). Zgodnie z prezentowaną interpretacją nawet w okresie ponoszenia strat spółki hotelarskie muszą co miesiąc wpłacać znaczne kwoty do urzędu skarbowego tytułem podatku wynikającego z tego przepisu (jednocześnie starając się zachować zatrudnienie). Stosowanie podatku minimalnego do podmiotów

świadczących usługi hotelowe w okresie, gdy ponoszą one straty spowodowane okolicznościami, których nie można było w żaden sposób przewidzieć, czy też są ponoszone w początkowej fazie prowadzenia działalności, może spowodować gwałtowną utratę płynności finansowej przez wiele hoteli.

## II. STANOWISKO IGHP oraz KONFEDERACJI LEWIATAN

Zdaniem IGHP oraz Konfederacji Lewiatan powyższa rozszerzająca interpretacja nowowprowadzonych przepisów jest nieprawidłowa oraz niezgodna z celem (ratio legis) wprowadzenia do polskiego porządku prawnego podatku minimalnego od przychodów z budynków. Poniżej IGHP wraz z Konfederacją Lewiatan przedstawiają szczegółową argumentację na poparcie swojego stanowiska.

### 1) Cel nowych regulacji (ratio legis)

Jak już podkreślano powyżej, celem nowych przepisów była walka z agresywną optymalizacją podatkową, tj. wyeliminowanie sytuacji, w których podmioty (dysponujące znacznym kapitałem), strukturyzowały inwestycje w nieruchomości komercyjne położone w Polsce w sposób pozwalający na efektywne unikanie opodatkowania dochodu (de facto dochodu pasywnego) czerpanego z wynajęcia nieruchomości po jej nabyciu.

Chodziło m.in. o sytuacje, gdzie z wykorzystaniem efektu tzw. tarczy podatkowej podmioty takie mogły przez długi czas niwelować przychody uzyskiwane z wynajmu nieruchomości kosztami odsetkowymi związanymi z pozyskaniem na zakup nieruchomości finansowaniem dłużnym (np. pożyczką otrzymaną od podmiotu powiązanego).

A zatem, rozszerzenie opodatkowania podatkiem minimalnym na podmioty prowadzące działalność w branży hotelarskiej i turystycznej doprowadzi do zupełnie niezamierzonego przez ustawodawcę skutku, w postaci „ukarania” przedsiębiorców operujących w zupełnie innym modelu biznesowym, nieprzystającym do antyabuzywnych celów nowych regulacji.

Należy bowiem zwrócić uwagę, że - z praktycznego punktu widzenia – opodatkowanie podatkiem minimalnym, przy przyjętej interpretacji, dotknie przede wszystkim przedsiębiorców hotelarskich w początkowej fazie inwestycji. Wówczas bowiem najczęściej będą oni wykazywać istotne koszty podatkowe (np. z tytułu dokonywanych odpisów amortyzacyjnych) związane np. z wybudowaniem budynku hotelowego, bądź jego adaptacją, a co za tym idzie będą wykazywać stratę podatkową. Innymi słowy, przedsiębiorca podejmujący ryzyko rozpoczęcia prowadzenia działalności lub jej ekspansji, a co za tym idzie zatrudniający nowych pracowników i rozwijający lokalną infrastrukturę, będzie dodatkowo zobowiązany do poniesienia ciężaru podatku minimalnego w początkowym okresie rozwijania inwestycji. Nie ulega wątpliwości, iż taka sytuacja dotknie przede wszystkim małych i średnich przedsiębiorców.

Objęcie podatkiem minimalnym działalności w zakresie świadczenia usług hotelarskich doprowadzi również do rażącego naruszenia zasad konkurencji. Przepisy te nie obejmują bowiem lokali stanowiących samodzielny obiekt. Powoduje to, że obowiązkami wynikającymi z art. 24b ustawy o CIT i art. 30g ustawy o PIT nie są objęte np. podmioty będące właścicielami lokali w apartotelach (bez względu na ich liczbę i łączną wartość). Podatkiem minimalnym nie jest również obciążona działalność operatora apartotelu, bowiem świadczy on usługi hotelarskie na bazie wynajętych lokali,

a nie własnego budynku. Powoduje to, że działalność ewidentnie konkurencyjna jest traktowana w sposób korzystniejszy i naruszający zasady uczciwej konkurencji.

Z tej perspektywy, przyjęta przez organy podatkowe interpretacja art. 24b ustawy o CIT i art. 30g ustawy o PIT może mieć w istocie nie tylko absurdalne, ale i groźne konsekwencje dla funkcjonowania i rozwoju branży hotelarskiej w Polsce.

## 2) Odmienne charakter umowy hotelowej od umowy najmu i dzierżawy

Odnosząc się do interpretacji Dyrektora KIS należy także zwrócić uwagę na merytoryczną nieprawidłowość zawartą w nich wykładni przepisów o podatku minimalnym. Art. 24b ustawy o CIT i art. 30g ustawy o PIT stanowią bowiem, iż opodatkowaniu podatkiem minimalnym podlegają przychody ze środka trwałego będącego budynkiem, który stanowi własność albo współwłasność podatnika i został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

Przede wszystkim należy zwrócić uwagę, że błędnym jest przyjęcie, iż usługa świadczona przez hotel stanowi „oddanie budynku w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze”.

Ustawową definicję usług hotelarskich zawiera art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach turystycznych. Zgodnie z tym przepisem *usługi hotelarskie to krótkotrwałe, ogólnie dostępne wynajmowanie domów, mieszkań, pokoi, miejsc noclegowych, a także miejsc na ustawianie namiotów lub przyczep samochodowych oraz świadczenie, w obrębie obiektu, usług z tym związanych*. Pojęcie usług hotelarskich nie ogranicza się zatem do najmu - obejmuje ono inne usługi świadczone w obrębie obiektu. Pojęcie usług hotelarskich ma charakter "pakietowy", a sama umowa hotelowa jest umową mieszaną, w której zakres wchodzi również umowa sprzedaży, przechowania, czy umowa zlecenia.

Klient hotelu nie jest najemcą i nie korzysta wyłącznie z powierzchni udostępnionego pokoju, płaci również za obsługę rezerwacji, obsługę pobytu przez pracowników recepcji, sprzątanie, obsługę consierge'a, portiera, itd. W ramach świadczenia usług na podstawie umowy hotelowej gość hotelu korzysta zazwyczaj z parkingu, basenu, siłowni i innych podobnych usług. Nie można zatem stwierdzić, że wynajmuje on budynek lub jego część. Z drugiej strony, zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego najemca np. ponosi koszty drobnych napraw (przykładowo drobne naprawy podłóg, drzwi i okien, malowanie ścian, podłóg), jak również drobne naprawy instalacji i urządzeń technicznych, zapewniających korzystanie ze światła, ogrzewania lokalu, dopływu i odpływu wody. Oczywistym jest, że gość hotelowy nie ponosi takich kosztów. Umowa najmu wiąże się również z oddaniem najemcy rzeczy do używania na czas oznaczony lub nieoznaczony oraz zapłatą wynajmującemu ustalonego czynszu. W przypadku budynków czynsz jest opłatą za używanie konkretnej powierzchni. Z kolei, korzystanie z przestrzeni hotelu nie stanowi oddania tego hotelu do swobodnego używania przez klienta. Używanie hotelu jest dozwolone wyłącznie zgodnie z obowiązującym regulaminem i na zasadach określonych przez hotel. Rozpatrując dalsze różnice, należy zwrócić także uwagę, że zgodnie z art. 846 § 1 Kodeksu cywilnego prowadzący hotel jest odpowiedzialny (na zasadzie ryzyka) za utratę lub uszkodzenie rzeczy wniesionych przez osobę korzystającą z usług hotelu (taka zasada nie występuje w umowie najmu). Z usługą najmu wiąże się zazwyczaj ponoszenie dodatkowych kosztów zużycia mediów, co nie ma miejsca w przypadku umowy hotelowej.

A zatem ewidentnym jest, iż utożsamianie umowy hotelowej z umową najmu, dzierżawy lub podobną (np. umową leasingu) jest nieuprawnione. Gość korzysta bowiem z hotelu incydentalnie, a nie stale i systematycznie – hotel nie jest bowiem „budyńkiem na wynajem”, tylko obiektem oferującym kompleksowe usługi wypoczynkowo – rekreacyjne. Zdaniem IGHP oraz Konfederacji Lewiatan, jakkolwiek przywołane art. 24b ustawy o CIT i art. 30g ustawy o PIT wskazują, iż oddanie do używania, aby podlegało opodatkowaniu, może również zostać dokonane na podstawie umowy o podobnym charakterze do umowy najmu i dzierżawy, nie powinno ulegać wątpliwości, że za taką umowę nie można poczytywać umowy hotelowej.

Przede wszystkim, jak zwrócono uwagę powyżej, istota umowy hotelowej jest istotnie odmienna oraz szersza od umowy najmu (dzierżawy), a zatem nieuzasadnione byłoby uznawanie jej za „podobną” do tych rodzajów umów. Nie można utożsamiać usługi hotelowej (i realizowanej w jej ramach usługi krótkotrwałego zakwaterowania) z usługami o podobnym charakterze do usług wynajmu nieruchomości także ze względu na czas trwania tych usług, który w przypadku najmu obejmuje zazwyczaj dłuższy okres czasu i jest rozliczany periodycznie, a w przypadku krótkotrwałego zakwaterowania zwykle obejmuje okres nieprzekraczający miesiąca i rozliczany jest w dniach.

Umowami o charakterze podobnym do umowy najmu i dzierżawy są przede wszystkim umowy użyczenia i leasingu. Takie rozumienie „umowy podobnej” wynika z bogatej doktryny prawa cywilnego, a co więcej znajduje oparcie również w wykładni wewnętrznej dokonywanej w ramach ustawy o CIT i PIT, w których to ustawodawca kilkakrotnie posługuje się analogicznym sformułowaniem (m.in. w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. d; art. 16 ust. 1 pkt 49a, czy w art. 16a ust. 1 ustawy o CIT).

Tytułem przykładu, art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. d ustawy o CIT stanowi, iż „*Za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze dotyczącej praw, o których mowa w lit. a-c*”, natomiast zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 49a, „*Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, o której mowa w art. 17a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy.*”

Zgodnie więc z podstawowymi zasadami wykładni, odwołanie się do interpretacji pojęć występujących w tym samym akcie prawnym, które powinno nastąpić w pierwszej kolejności w braku definicji ustawowej, prowadzi do wniosku, że „*umowami o podobnym charakterze*” nie mogą być umowy regulujące usługi hotelowe.

Nie ulega zatem wątpliwości, iż intencją ustawodawcy było zawarcie w otwartym katalogu „umów o podobnym charakterze” do najmu i dzierżawy, umów realizujących taką samą funkcję gospodarczą (lecz pod inną nazwą), w których dochodzi do oddania do korzystania określonej rzeczy. Niewątpliwie celem ustawodawcy nie było ujęcie w tym katalogu każdej umowy, której jednym z wielu elementów może potencjalnie być również – charakterystyczne dla najmu/dzierżawy – oddanie określonej rzeczy do korzystania. Inne podejście wymagałoby założenia niekonsekwencji ustawodawcy, a także prowadziło do absurdalnych wniosków, gdyż odniesienie się do przywołanych innych przepisów ustawy o CIT posługujących się sformułowaniem „umowy podobnej” ewidentnie wskazuje, że ustawodawca nie miał tutaj na myśli np. umowy hotelowej.

Zapewne taka redakcja art. 24b ustawy o CIT i art. 30g ustawy o PIT i posłużenie się sformułowaniem „umów o podobnym charakterze” miała na celu uniemożliwienie potencjalnego obchodzenia przez podatników nowych regulacji, np. poprzez wprowadzanie do umów najmu/dzierżawy dodatkowych „sztucznych” postanowień, pozwalających w konsekwencji na posługiwanie się inną nazwą umowy, a tym samym uniknięcie opodatkowania.

Niestety, obserwując interpretację, jaką przyjęły organy podatkowe, wydaje się, że uznały one, iż taka redakcja przepisu stanowi furtkę do rozciągnięcia opodatkowania na wszystkich podatników będących właścicielami nieruchomości, którzy w ramach prowadzonej działalności w jakikolwiek sposób udostępniają te nieruchomości odpłatnie swoim klientom lub kontrahentom. Zdaniem IGHP oraz Konfederacji Lewiatan taka praktyka powinna spotkać się ze zdecydowaną reakcją i sprzeciwem, gdyż narusza ona nie tylko podstawowe zasady wykładni i stosowania przepisów prawa podatkowego, ale także normy rangi konstytucyjnej (o czym szczegółowo poniżej).

W przytoczonych interpretacjach podatkowych Dyrektora KIS można spotkać się z argumentem, iż objęcie umowy hotelowej zakresem regulacji podatku minimalnego uzasadnione jest tym, że w jej ramach – oprócz szeregu innych świadczeń – występuje również świadczenie tożsame w istocie z najmem, a tym samym skoro usługa hotelowa w jakiejś części stanowi również najem, to „wpada” w zakres regulacji podatku minimalnego.

Zdaniem IGHP oraz Konfederacji Lewiatan tego rodzaju rozumowanie powinno spotkać się ze zdecydowaną krytyką, jako ewidentnie niezgodne z przedstawionymi powyżej, podstawowymi zasadami wykładni prawa podatkowego oraz zasadą określoności wynikającą z art. 217 Konstytucji RP.

Powszechnie akceptowana w doktrynie jest bowiem zasada, w świetle której przepisy podatkowe kreujące obowiązki względem obywateli (podatników) należy wyklądać w sposób zawężający i ścisły, a nie rozszerzający. Innymi słowy, jeżeli celem ustawodawcy byłoby objęcie opodatkowaniem również sytuacji, gdzie budynek (jego część) udostępniana jest klientowi hotelu na podstawie umowy hotelowej, to wprost uregulowałby to w nowelizowanych przepisach. Jeżeli tego nie zrobił (gdyż, na co zwracano uwagę powyżej, ewidentnie nie było to jego intencją), to – zgodnie z wyrażoną w art. 2a Ordynacji Podatkowej zasadą *in dubio pro tributario* – ewentualne wątpliwości interpretacyjne w tym zakresie nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika, co zdaje się mieć miejsce w przytoczonych interpretacjach.

W interpretacjach Dyrektor KIS stwierdza także, iż gdyby ustawodawca chciał zwolnić budynki hotelowe (i podobne obiekty zakwaterowania), o których mowa w przepisach o podatku minimalnym, to wówczas dałby temu wyraz w tym przepisie. Takie rozumowanie nie może spotkać się z akceptacją. Nie można bowiem, jak zdaje się czynić to Dyrektor KIS, przyjmować logiki, iż „jeśli ustawodawca nie zwolnił, to znaczy, że opodatkował” – wręcz przeciwnie, jeśli ustawodawca wprost nie objął czegoś opodatkowaniem, to nie należy w ogóle rozpatrywać w tym zakresie potencjalnego zwolnienia (w myśl zasady, że nie można zwolnić czegoś, co w ogóle nie jest opodatkowane).

Podsumowując powyższe argumenty, należy stwierdzić, że celem ustawodawcy niewątpliwie nie było opodatkowanie podatkiem minimalnym działalności hotelarskiej. Można oczywiście wyobrazić sobie model biznesowy oparty na posiadaniu nieruchomości hotelowej, która jest przez jej właściciela wynajmowana na rzecz spółki operacyjnej zajmującej się prowadzeniem działalności hotelowej, co będzie w istocie stanowiło oddanie budynku (hotelowego) do używania na podstawie długoterminowej umowy najmu, a tym samym będzie, jako takie, opodatkowane podatkiem minimalnym.

Zupełnie czymś innym jest jednak utożsamianie z najmem, dzierżawą lub umową o podobnym charakterze udostępniania pokoi hotelowych w budynku na rzecz gości, które jest – jak wskazano powyżej – elementem złożonej usługi hotelowej i nie może być traktowane jako oddanie budynku (jego części do używania) na podstawie umowy najmu, dzierżawy bądź innej umowy o podobnym charakterze.

### 3) Odmienne klasyfikacja umów najmu i dzierżawy w PKWiU i na gruncie ustawy o VAT

Za nieprawidłowością utożsamiania umowy hotelowej z umową o podobnym charakterze do umowy najmu i dzierżawy przemawia również systematyka Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU). Usługa hotelowa jest bowiem klasyfikowana w ugrupowaniu 55 PKWiU (usługi noclegowe, usługi krótkotrwałego zakwaterowania oraz kompleksowe usługi w zakresie obsługi szkoleń i konferencji obejmujące: noclegi, wyżywienie, udostępnienie sal konferencyjnych, sprzętu multimedialnego, itp.) – nie są to więc usługi tożsame z oddaniem w całości albo w części budynku do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, gdzie tego typu usługi mieszczą się w ugrupowaniu 68.2 PKWiU.

Podatkowi od przychodów z budynków powinny zatem podlegać tylko te obiekty, w których powierzchnie są oddawane w najem, dzierżawę lub umowę o podobnym charakterze, a więc czynności mieszczące się w ugrupowaniu 68.2 PKWiU, gdzie celem najmu czy dzierżawy jest udostępnienie pomieszczeń do swobodnego dysponowania najemcy lub dzierżawcy np. w celu prowadzenia działalności gospodarczej czy też trwałego zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych.

Jeszcze raz bowiem należy podkreślić, że czymś innym jest oddanie do używania budynku lub jego części w ramach umowy najmu lub dzierżawy, a czym innym udostępnienie części powierzchni w ramach złożonej usługi hotelowej – usługi te pełnią zupełnie inne funkcje gospodarcze, mają innych charakter i kierowane są do innego typu odbiorców (usługa hotelowa kierowana jest, co do zasady, do osób fizycznych, podczas gdy usługa najmu budynków do klientów prowadzących działalność gospodarczą). Rozróżnienie tych usług w PKWiU dobitnie wskazuje, że są to odmienne, a nie podobne, usługi.

Należy także wskazać, że same organy podatkowe dostrzegają tę różnicę. Tytułem przykładu, na gruncie przepisów ustawy o VAT Dyrektor KIS trafnie zauważył różnicę pomiędzy umowami najmu i dzierżawy, a usługą hotelową. W interpretacji indywidualnej z dnia 10 stycznia 2020 r., nr 0113-KDIP1-3.4012.465.2019.2.JF Dyrektor KIS stwierdził, że: *„nie można utożsamiać usług krótkotrwałego zakwaterowania z usługami o podobnym charakterze do usług wynajmu nieruchomości przede wszystkim ze względu na czas trwania ww. usług, który w przypadku najmu obejmuje zazwyczaj dłuższy okres czasu i jest rozliczany okresowo, a w przypadku krótkotrwałego zakwaterowania zwykle obejmuje okres nieprzekraczający miesiąca i rozliczany jest w dniach. (...) Niewątpliwie usługą o podobnym charakterze do najmu - poza wymienionymi w ustawie VAT dzierżawą i leasingiem - jest użyczenie i podnajem. Wszystkie ww. usługi wynikają wprost z przepisów Kodeksu cywilnego. Zakwaterowanie nie zostało unormowane w Kodeksie cywilnym. Tym samym w ocenie tuż. Organu nie należy odnosić zakwaterowania do usługi o charakterze podobnym do najmu. Przenosząc uregulowania prawne na grunt niniejszej sprawy, stwierdzić należy, że skoro świadczona przez Wnioskodawcę usługa mieści się w grupowaniu PKWiU 55.20.1 jako "Usługi obiektów noclegowych turystycznych i miejsc krótkotrwałego zakwaterowania", to przyjąć należy, że są to usługi inne niż najem, dzierżawa, leasing i usługi o podobnym charakterze.”* W konsekwencji nie ma uzasadnionych podstaw, aby tej różnicy nie dostrzegać na gruncie przepisów o podatku minimalnym.



#### 4) Konstrukcja przepisów o podatku minimalnym wyklucza stosowanie tego podatku do branży hotelarskiej

W uzupełnieniu powyżej przedstawionych argumentów, IGHP oraz Konfederacja Lewiatan pragną także zwrócić uwagę, że przeciwko rozciąganiu przepisów o podatku minimalnym również na usługi hotelowe przemawia także ich konstrukcja techniczna, która w ewidentny sposób nie jest dostosowana do specyfiki usług hotelowych. Stanowi to kolejną oznakę, że przepisy te nie były konstruowane z myślą o opodatkowaniu tego typu działalności. Tylko tytułem przykładu można tutaj poruszyć kwestię ustalania odpowiedniej podstawy opodatkowania. Art. 24b ust. 3 ustawy o CIT, stanowi, że przychód z tytułu podatku minimalnego należy ustalić „na pierwszy dzień każdego miesiąca”. Zgodnie z ust. 6 tego artykułu, gdy budynek został oddany do użytkowania w części, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału powierzchni użytkowej oddanej do użytkowania „w całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku” (co tylko potwierdza intencję ustawodawcy opodatkowania wynajmu/dzierżawy, co do zasady, całych budynków lub ich części w okresie długoterminowym).

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku działalności hotelarskiej nie jest *de facto* możliwe ustalenie podstawy opodatkowania, co ewidentnie przesądza o tym, że przepisy te nie powstały z myślą o opodatkowaniu tej działalności. Warto w tym miejscu zauważyć, że w opłacie za nocleg znajduje się zwykle również możliwość korzystania z powierzchni wspólnych (opłata za nocleg zawiera w sobie także możliwość korzystania np. z basenu, czy lobby baru), więc niemożliwe jest ustalenie czy powierzchnie te, jako powierzchnie które nie mogą zostać oddane do użytkowania konkretnemu klientowi powinny być przedmiotem obliczania podstawy opodatkowania i jak taką podstawę obliczać. Z drugiej strony podatek, w przypadku oddania w najem części budynku, powinien być obliczony wg. proporcji powierzchni oddanej do użytkowania do ogólnej powierzchni użytkowej budynku. W praktyce, w przypadku działalności hotelowej, niemożliwe jest skalkulowanie podstawy opodatkowania, w sytuacji gdy np. jednego dnia zajęte będzie 20 pokoi, drugiego 120 pokoi, a trzeciego ponownie 20 pokoi. Co więcej, zupełne niedostosowanie przepisów do działalności hotelarskiej pokazuje również to, że nie jest możliwe ustalenie na jaki moment należałoby liczyć powierzchnię zajęłą przez gości hotelowych, np. na godz. 6 rano czy też na godz. 22 (przy czym należy brać pod uwagę, że doba hotelowa zazwyczaj zaczyna się o godz. 14). W trakcie danego dnia np. o godz. 10 goście hotelowi mogą się wymeldować, w konsekwencji czego pokoje będą wolne do godz. 12, a po tej godzinie zaczną pojawiać się nowi goście. Uchwycenie momentu, który należy potraktować jako ten właściwy, jest zatem w praktyce niemożliwe. Biorąc po uwagę dodatkowo, że każdy typ pokoju w większości hoteli ma inną powierzchnię, pierwszego dnia miesiąca stosunek powierzchni wynajętej do powierzchni niewynajętej nigdy nie będzie stały, ze względu na trwającą wymianę gości.

Powyższe, czysto techniczne problemy z prawidłowym zastosowaniem przepisów o podatku minimalnym do specyficznych usług hotelowych tylko uwypuklają fakt, iż przepisy te nie były tworzone z myślą o objęciu nimi branży hotelarskiej. Gdyby bowiem taki był cel, to racjonalny ustawodawca wprowadziłby mechanizmy ustalenia podstawy opodatkowania uwzględniające specyfikę działalności hotelarskiej.

Powyższe kwestie przesądzają o tym, że podatku minimalnego nie da się *de facto* zastosować do podmiotów działających w branży hotelarskiej, co świadczy o tym, że nie został on wprowadzony z myślą o opodatkowaniu tych podmiotów, a w konsekwencji działania organów podatkowych zmierzające do „rozciągnięcia” podatku również na takie podmioty należy uznać za nieuprawnione i nieznajdujące oparcia w przepisach.

Podsumowując, IGHP oraz Konfederacja Lewiatan zwracają zatem uwagę, iż nie istnieją jakiegokolwiek przesłanki do uznania, iż ustawodawca choćby przewidywał (nie wspominając już o zamiarze) rozszerzenie podatku minimalnego na podmioty świadczące usługi hotelarskie (szczegółowa argumentacja w zakresie ratio legis nowych regulacji została przedstawiona powyżej).

**5) Naruszenie zasady określoności (art. 217 Konstytucji) oraz zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).**

Z wywodzonych z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP zasad (i) demokratycznego państwa prawnego, (ii) ustawowej określoności regulacji podatkowych oraz (iii) poprawnej legislacji wynika, że każda regulacja prawna, a w szczególności dotycząca ograniczenia wolności i swobód obywatelskich (np. podatki) musi spełniać m.in. wymóg dostatecznej określoności. Przepisy podatkowe muszą być sformułowane w sposób tak precyzyjny i jasny, aby przeciętny podatnik mógł samodzielnie określić wielkość ciążących na nim danin podatkowych. Naruszeniem Konstytucji RP jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, niepozwalających jednostce przewidzieć konsekwencji prawnych jej zachowań.

Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie - przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (wyroki TK z 30 października 2001 r. (sygn. akt K 33/00), z 9 października 2007 r. (sygn. akt SK 70/06), z 3 grudnia 2013 r. (sygn. akt P 40/12)).

Trybunał Konstytucyjny zwracał również uwagę, iż przepisy podatkowe powinny być tak skonstruowane, „aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań (...) analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku” (wyrok z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. SK 19/06). Natomiast, jak wskazano powyżej, na przykładzie kilku zaledwie aspektów praktyczno – technicznych związanych z niemożliwością ustalenia podstawy opodatkowania, wymogi te nie są spełnione w przypadku objęcia podatkiem minimalnym działalności hotelarskiej. Przepisów regulujących zasady opodatkowania podatkiem minimalnym nie da się w przypadku tej branży zastosować, co ewidentnie wskazuje, że nie były wprowadzone z myślą o niej, a obserwowana praktyka organów podatkowych jest w tym zakresie nieprawidłowa.

IGHP oraz Konfederacja Lewiatan podkreślają, że z przywołanego wyroku TK wynika podstawowa zasada, że skuteczne nałożenie obowiązku podatkowego, które nie będzie przy tym uznane za bezprawne, uzależnione jest od tego, aby z regulacji podatkowej wynikała jasna intencja ingerencji w sferę ekonomicznych interesów podatnika. Ponadto kluczowy jest również wymóg, aby elementy konstytutywne podatku – czyli uzewnętrznienie wspomnianej wyżej intencji – były określone w tak precyzyjny sposób, aby uniknąć dowolności w określaniu obowiązków podatkowych podatników, która prowadzić by mogła do prawotwórczej działalności administracji skarbowej wyręczającej w ten sposób ustawodawcę.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03). Z kolei w wyroku z dnia 8 lipca 2014 r., sygn. akt K 7/13 Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że dla powstania zobowiązania podatkowego konieczne jest jego skonkretyzowanie. Musi być zatem ściśle określona kwota podlegająca opodatkowaniu, jako czynnik determinujący wysokość podatku. Trybunał w swoim orzecznictwie akcentował, że wymienione w art. 217 Konstytucji elementy stosunku daninowego winny być precyzyjnie określone w ustawie (wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06). Niejasna i niedostatecznie określona treść przepisu podatkowego może prowadzić do stwierdzenia, że przepis ten w istocie nie reguluje wszystkich elementów obowiązku podatkowego, przerzucając tym samym rozstrzygnięcie o nich na organy stosujące prawo, które – w krańcowych przypadkach – mogą decydować nawet o istnieniu (bądź nie) tego obowiązku. Tymczasem, zgodnie z wyrażoną w art. 217 Konstytucji zasadą wyłączności ustawy, nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów i stawek podatkowych należy do ustawodawcy. Poza granicami wytyczonymi przez ustawodawcę rozstrzygnięcie o obowiązku podatkowym kształtuje się zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*.

Zdaniem IGHP oraz Konfederacji Lewiatan, gdyby przyjąć interpretację prezentowaną przez organy podatkowe, wówczas stanowiłoby to nieuprawnioną wykładni rozszerzającą, a tym samym w istotny sposób naruszającą wyrażoną w art. 217 Konstytucji zasadę określoności prawa, a także wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadę demokratycznego państwa prawnego.

Przede wszystkim, jak szczegółowo argumentowano powyżej, organy podatkowe utożsamiają usługę świadczoną na podstawie umowy hotelowej z umową o podobnym charakterze do umowy najmu, pomimo, iż przeciwko temu przemawiają zarówno wyniki wykładni wewnętrznej dokonywanej w ramach ustawy o CIT, jak i wykładni opartej o cywilnoprawne i potoczne rozumienie umowy podobnej do umowy najmu. Innymi słowy, dochodzi tutaj do swego rodzaju domniemania opodatkowania, które w żaden sposób nie wynika z treści normy prawnej. Co więcej, rezultatem takiego domniemanego opodatkowania jest praktyczna niemożność ustalenia właściwej podstawy opodatkowania ze względu na niejasną i niedostatecznie określoną treść przepisów podatkowych (poruszony powyżej problem ustalenia podstawy opodatkowania).

#### **6) Konsekwencje przyjętej wykładni – efekt „kuli śnieżnej”**

Kontrowersyjna i – zdaniem IGHP oraz Konfederacji Lewiatan – także nieprawidłowa, rozszerzająca interpretacja przepisów o podatku minimalnym może mieć niekorzystne konsekwencje dla polskiej branży hotelarskiej, a w szczególności mniejszych, lokalnych przedsiębiorców, którzy w dotkliwy sposób odczuwają obciążenie podatkiem we wstępnej fazie działalności czy w trakcie spowolnienia gospodarczego. Podatek będzie więc swego rodzaju „karą” i dodatkową barierą dla rozwoju branży.

Co jednak istotne, nie jest to problem, który dotknie wyłącznie branżę hotelarską. Tak szeroka i nieuprawniona wykładnia przepisów o podatku minimalnym pozwala rozciągnąć go na szereg innych branż, przede wszystkim turystyczną oraz akademiki, bursy i inne podobne obiekty udostępniane uczniom i studentom, a także podmioty udostępniające sale konferencyjne, sale koncertowe, domy

weselne i za pewne wiele innych. W konsekwencji może to doprowadzić do efektu swoistej kuli śnieżnej i absurdalnych skutków w postaci objęcia podatkiem np. instytucji publicznych (takich jak uniwersytety) prowadzących akademiki dla studentów. Taki kierunek rozwoju sytuacji wydaje się potwierdzać np. interpretacja podatkowa Dyrektora KIS z 9 września 2019 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.297.2019.1.BM, w której Dyrektor KIS uznał, że opodatkowaniu podatkiem minimalnym podlega Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica w Krakowie z tytułu przychodów uzyskiwanych z udostępnienia miejsc w prowadzonym przez siebie akademiku.

### **III. PROPONOWANE ROZWIĄZANIE**

Mając na uwadze powyższe, uprzejmie prosimy o jak najszybsze podjęcie kroków niezbędnych do przywrócenia stanu pewności obrotu i wyeliminowania nieuprawnionej interpretacji organów podatkowych.

W szczególności uprzejmie prosimy o przyjęcie rozwiązania polegającego na wydaniu objaśnień podatkowych (bądź interpretacji ogólnej przepisów podatkowych), jednoznacznie wskazujących granice zastosowania podatku minimalnego. Zgłaszamy niniejszym nasze zainteresowanie i jesteśmy gotowi wraz z naszymi doradcami służyć szczegółowymi wyjaśnieniami oraz naszym doświadczeniem i pomocą w przedmiotowej kwestii. Jeżeli, zdaniem Pana Ministra, poruszony problem wymaga ingerencji ustawodawczej – choć, z uwagi na przytoczone powyżej argumenty dotyczące prawidłowej interpretacji przepisów, w opinii IGHP oraz Konfederacji Lewiatan nie jest to konieczne - również zgłaszamy chęć współpracy w celu stworzenia rozwiązania pozwalającego na efektywne osiągnięcie założonych przez ustawodawcę celów fiskalnych.