

Najem krótkoterminowy nieruchomości należącej do fundacji rodzinnej

Zgodnie z brzmieniem art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z 26.1.2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 326; dalej FundRodzU), fundacje te mogą wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy z 6.3.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 221) tylko w zakresie w tym przepisie wskazanym, m.in. w zakresie najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie. Przyjmuje się, że choć przepis art. 5 FundRodzU w pewien sposób limituje rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej przez fundacje, to wyjście poza zakres wymienionych tam rodzajów działalności skutkuje jedynie konsekwencjami podatkowymi, o czym będzie mowa szerzej w dalszej części niniejszego artykułu.

Co do zasady, jednak przepis ten – klasyfikując wśród działalności dozwolonej najem nieruchomości – nie określa wprost rodzaju najmu, jaki może stać się udziałem fundacji rodzinnych, w szczególności nie stanowi czy obejmuje on swoim zakresem wyłącznie najem długoterminowy, czy też również najem krótkoterminowy. Przypomnijmy w tym miejscu, że pojęcie najmu krótkoterminowego nie zostało odrębnie zdefiniowane w polskim prawie. W związku z tym większość regulacji dotyczących najmu długoterminowego dotyczy także najmu krótkoterminowego. Kwestię tę nieco komplikuje okoliczność, że w niektórych wypadkach udostępnianie lokali na kilka dni czy tygodni traktowane może być jako działalność hotelowa, a ta wykraczać mogłaby już poza dozwolony zakres działalności fundacji. Na tym tle w doktrynie wyrażono zdanie, że: „Choć np. działalność hotelowa nie znalazła się wśród dopuszczonych przez ustawodawcę rodzajów działalności gospodarczej, które mogą być wykonywane przez fundacje rodzinne, a zatem powinna co do zasady podlegać opodatkowaniu 25-proc. stawką podatku dochodowego”.¹ Natomiast nie oznacza to, że najem krótkoterminowy stanowi działalnością hotelową i to co najmniej z dwóch powodów. Po pierwsze w myśl art. 659 § 1 KC przez umowę najmu wynajmujący zobowiązuje się oddać najemcy rzecz do używania przez czas oznaczony lub nieoznaczony, a najemca zobowiązuje się płacić wynajmującemu

umówiony czynsz. Z żadnej normy prawnej nie wynika przy tym minimalny czas trwania najmu. Najem krótkoterminowy to także najem. Po drugie usługa hotelarska nie ogranicza się tylko do udostępnienia nieruchomości do korzystania. W myśl bowiem art. 3 pkt 8 ustawy z 29.8.1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 1944) usługi hotelarskie to krótkotrwałe, ogólnie dostępne wynajmowanie domów, mieszkań, pokoi, miejsc noclegowych, a także miejsc na ustawienie namiotów lub przyczep samochodowych oraz świadczenie, w obrębie obiektu, usług z tym związanych. Ustawodawca co prawda nie określił o jakie usługi w tym przepisie chodzi, ale przyjmuje się, iż usługami tymi może być sprzątanie bądź wyżywienie osób, którym lokal jest udostępniony. Z kolei brak świadczenia przez wynajmujących dodatkowych usług w lokalu mieszkalnym powoduje, że nie mamy do czynienia z usługami hotelarskimi.²

Osobiście nie zgadzam się z poglądem, że zawsze najem krótkoterminowy stanowi usługę hotelarską, która rzeczywiście w treści art. 5 ust. 1 pkt 2 FundRodzU nie została wymieniona. Stanowiska tego nie reprezentują także w innych sprawach organy skarbowe wskazując niejednokrotnie

w swoich interpretacjach, że w sytuacji gdy lokale mieszkalne wynajmowane są krótkoterminowo, ale nie są z nimi powiązane dodatkowe usługi jak prowadzenia recepcji, dostarczanie gościom posiłków czy chociażby usługi sprzątanania w czasie pobytu gości, źródłem przychodów jest najem prywatny. Już tylko na marginesie wskazuję, że okoliczność, iż art. 5 ust. 1 pkt FundRodzU wprost nie przesądza, że usługa hotelowa nie mogłaby skorzystać ze zwolnienia skoro z przepisu tego wynika dopuszczalność prowadzenia działalności nie tylko w zakresie najmu czy dzierżawy, ale także udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie.

Opodatkowanie dochodów z działalności określonej art. 5 FundRodzU

W myśl art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2025 r. poz. 278; dalej PDOPrU) zwalnia się od podatku fundację rodzinną. Zgodnie jednak z ust. 7 tego przepisu zwolnienie to nie ma zastosowania do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 Fun-

¹ J. Kiszka, Podatkowe skutki wynajmu nieruchomości przez fundację rodzinną, Doradca Podatkowy Nr 7/2024, s. 64–71.

² K. Siwiec, Czy najem krótkoterminowy lokali mieszkalnych jest traktowany jako prowadzenie działalności gospodarczej przez wynajmującego?, Nieruchomości C.H. Beck Nr 1/2025 s. 34–36.