



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

Warszawa, dnia 1 grudnia 2025 r.

Poz. 40

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DPL2.8401.3.2025

MINISTRA FINANSÓW I GOSPODARKI

z dnia 27 listopada 2025 r.

w sprawie definicji pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”, zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

I. Opis zagadnienia, w związku z którym dokonywana jest interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy rozumienia pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” w zakresie związania z prowadzeniem działalności gospodarczej, które budzi wątpliwości interpretacyjne. Konieczne jest zatem wskazanie przesłanek, których spełnienie świadczy o związaniu przedmiotu opodatkowania z prowadzeniem tej działalności.

Grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to pojęcie zdefiniowane w art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych²⁾, oznaczające grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkami określonymi w ust. 2a tego przepisu. Przepisy określające te wyjątki nie stanowią przedmiotu niniejszej interpretacji.

Wyjaśnienie pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” jest konieczne do prawidłowego zaliczenia gruntów i budynków do kategorii

¹⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm., dalej jako „O.p.”.

²⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 707, dalej jako „u.p.o.l.”

przedmiotów opodatkowanych najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości³⁾, a w przypadku budowli przesądzenia o ich opodatkowaniu tym podatkiem⁴⁾.

Zastosowanie podstawowej w prawie podatkowym wykładni, jaką jest wykładnia językowa przy ustaleniu znaczenia pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”, prowadzi do wniosku, że jedyną i wystarczającą przesłanką do uznania gruntów, budynków i budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej jest ich posiadanie przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Wnioski płynące z takiej wykładni są jednak nie do pogodzenia z celem, jaki przyświecał ustawodawcy, który przewidział wyższe opodatkowanie majątku wykorzystywanego gospodarczo, dostrzegając uzasadnienie dla takiego podejścia w korzyściach, które wynikają z prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem tego majątku.

W procesie wykładni prawa, w tym prawa podatkowego, nie należy ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej przez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, tak jak w przypadku interpretowanego pojęcia, że rozumienie przepisu zgodnie z jego wykładnią językową, która jest jednoznaczna, okaże się wątpliwe przy skonfrontowaniu wyniku tej wykładni z innymi przepisami⁵⁾ lub uwzględnieniu celu regulacji prawnej.

Stosowanie wyłącznie wykładni językowej pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” prowadzi do niewłaściwego ustalenia znaczenia interpretowanego pojęcia, czego skutkiem może być nadmierne opodatkowanie majątku podatników, który w istocie nie jest związany z działalnością gospodarczą. Skutek taki pozostaje w sprzeczności z celem ustawodawcy oraz jest nieakceptowalny z punktu widzenia ochrony wartości konstytucyjnych, wynikających m.in. z art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁶⁾, ponieważ ogranicza prawo własności wskutek nadmiernego, nieuzasadnionego opodatkowania.

Konieczność kompleksowej wykładni przepisów przy zastosowaniu różnych metod wykładni została dostrzeżona m.in. w uchwale NSA z dnia 29 września 2021 r. sygn. akt III FPS 1/21. W uchwale tej NSA stwierdził, że *„Sytuacja interpretatio cessat in claris nie oznacza konkurencyjności różnych kontekstów wykładni tylko obowiązek zastosowania wykładni kompleksowej, obejmującej wszystkie dostępne typy argumentów i reguły interpretacyjne. Występujący kwalifikowany wynik niejednoznaczności czy nieprecyzyjności interpretowanych pojęć prawnych nie jest bynajmniej w omawianym aspekcie tylko konsekwencją złej jakości legislacyjnej określonych regulacji prawnych,*

³⁾ Art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) i pkt 2 lit. b) u.p.o.l.

⁴⁾ Art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

⁵⁾ Z których wynika np. możliwość niejednolitego charakteru działalności podmiotu, przykład: fundacja prowadząca działalność gospodarczą.

⁶⁾ Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.

lecz otwartej tekstowości prawa oraz mnogości wchodzących w grę sytuacji faktycznych. Uwzględnić również należy aspekt ekonomiczny, gospodarczy i społeczny znajdujących zastosowanie instytucji oraz interpretowanych pojęć prawnych.”.

Dokonując kwalifikacji gruntów, budynków i budowli w celu ich opodatkowania, dla wykazania iż są one związane z działalnością gospodarczą nie można poprzestać na wynikającym z wykładni językowej ustaleniu faktu posiadania gruntu, budynku, budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, ale konieczna jest analiza dodatkowych okoliczności, z których jedno odnoszą się do podatnika, pozostałe zaś dotyczą majątku, a w szczególności sposobu jego wykorzystywania.

II. Wyjaśnienie sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego

Fakt posiadania gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, bez uwzględnienia jego statusu i charakteru prowadzonej działalności, może nie być wystarczający do uznania związku tych przedmiotów opodatkowania z działalnością gospodarczą.

Oceniając istnienie związku gruntu, budynku i budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej, w celu zapobieżenia nadmiernemu, a co za tym idzie, nieuzasadnionemu opodatkowaniu majątku przedsiębiorców lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, należy w każdym przypadku wziąć pod uwagę status podatnika i charakter jego działalności lub sposób wykorzystywania jego przedmiotów opodatkowania.

Biorąc pod uwagę powyższe i uwzględniając wyrok interpretacyjny Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r. w sprawie o sygn. akt SK 13/15 oraz stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawione w wyroku z dnia 15 grudnia 2021 r. sygn. akt III FSK 4061/21⁷⁾ można wyodrębnić trzy grupy przypadków, w których dochodzi do opodatkowania gruntów i budynków (ich części) najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości lub do opodatkowania budowli. W każdym przypadku grunty, budynki i budowle są związane z działalnością gospodarczą jeżeli są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu wykonującego działalność gospodarczą, stanowiąc jednocześnie składnik prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny⁸⁾, niezależnie od tego czy są aktywnie wykorzystywane na prowadzenie działalności gospodarczej.

⁷⁾ Wielokrotnie cytowanym w innych wyrokach sądów administracyjnych np. w wyrokach o sygn. akt: III FSK 323/24 z dnia 11 września 2025 r., III FSK 1280/24 z dnia 23 lipca 2025 r., III FSK 58/25 z dnia 23 września 2025 r., III FSK 581/24 z dnia 21 sierpnia 2025 r., III FSK 781/25 z dnia 8 października 2025 r.

⁸⁾ Dz. U. z 2025 r. poz. 1071.

Dodatkowo każda grupa przypadków prezentuje właściwe jej cechy lub okoliczności przesądzające o związaniu posiadanego przez podatnika majątku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

1) Podatnicy będący przedsiębiorcami i prowadzący wyłącznie działalność gospodarczą

Jeżeli przedmiot działalności podatnika obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, to wszystkie grunty, budynki i budowle będące w jego posiadaniu należy uznać za związane z działalnością gospodarczą, niezależnie od skali intensywności ich wykorzystywania do tej działalności. Czasowe wyłączenie z działalności nie wpływa na zmianę ich kwalifikacji dla celów opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Do uznania gruntów, budynków i budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, co do zasady, wystarczające jest w tym przypadku spełnienie przesłanki posiadania ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Do grupy tej należą przede wszystkim spółki prawa handlowego oraz inne osoby prawne, których jedynym celem jest prowadzenie działalności gospodarczej.

2) Podatnicy występujący w podwójnej roli

a) Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, u których można wyróżnić grunty, budynki i budowle związane z tą działalnością oraz te, które stanowią ich majątek osobisty służący do realizacji innych celów niż działalność gospodarcza.

W odniesieniu do tej grupy podatników, poprzestanie na ustaleniu ich statusu jako przedsiębiorców z pominięciem faktu podwójnej roli w której występują prowadziłoby do nadmiernego opodatkowania, czyli objęcia najwyższymi stawkami podatku całego majątku takich osób. Uwzględniając wykładnię systemową interpretowanego pojęcia, za związane z działalnością gospodarczą osoby fizycznej, uznać można tylko te grunty, budynki i budowle, które są wykorzystywane lub mogą być wykorzystywane w prowadzonej przez nią działalności.

Zwrot „są wykorzystywane lub mogą być wykorzystywane” dotyczy okoliczności, w których grunty, budynki lub budowle są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez osobę, w posiadaniu której się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Zwrot „są wykorzystywane” należy rozumieć jako faktyczne wykorzystywanie do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., który definiuje działalność gospodarczą jako działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców⁹⁾. Zgodnie z art. 3 tej ustawy, działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

⁹⁾ Dz. U. z 2025 r. poz.1480.

Natomiast zwrot „mogą być wykorzystywane” należy rozumieć jako realizowanie przez przedsiębiorcę działań mających na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie gruntu, budynku lub budowli m.in. do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, wiążących się z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.

Istnienie tych okoliczności jest wystarczające do opodatkowania majątku najwyższymi stawkami, niezależnie od intensywności jego wykorzystywania przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną, w tym także w przypadku, gdy składnik przedsiębiorstwa nie jest aktywnie wykorzystywany.

b) Osoby prawne (lub inne jednostki organizacyjne), prowadzące oprócz działalności gospodarczej także inną działalność, w której wykorzystują posiadany majątek, w tym grunty, budynki i budowle (np. fundacje, spółki z o.o. prowadzące obok działalności gospodarczej również działalność rolniczą).

Jeżeli u podatnika można wyodrębnić działalność gospodarczą, o której mowa w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a także działalność, która nie spełnia tej definicji, to prowadzenie przez niego działalności gospodarczej nie uzasadnia uznania wszystkich posiadanych przez niego gruntów, budynków i budowli za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a jedynie tych które w tej działalności są wykorzystywane lub mogą być wykorzystywane¹⁰⁾.

3) Podatnicy, których grunty, budynki i budowle są wykorzystywane w działalności gospodarczej innego podmiotu

Oddanie w posiadanie przedsiębiorcy lub innemu podmiotowi prowadzącemu działalność gospodarczą gruntu, budynku lub budowli przez osobę, która sama nie wykorzystuje tego majątku do działalności gospodarczej, może wywołać skutki u tej osoby (podatnika podatku od nieruchomości) w postaci zakwalifikowania ich jako związanych z działalnością gospodarczą.

W tym przypadku, dla stwierdzenia istnienia tego związku, poza przesłanką posiadania gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, należy podobnie jak w wyżej omówionych przypadkach uwzględnić także status posiadacza nieruchomości i charakter jego działalności.

Podsumowując, pojęcie „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” powinno być oceniane nie tylko przez pryzmat faktu posiadania gruntów, budynków i budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, ale także

¹⁰⁾ W rozumieniu przedstawionym w punkcie 2 lit. a).

z uwzględnieniem statusu podatnika i charakteru jego działalności oraz ich wykorzystania lub możliwości wykorzystywania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

III. Pouczenie o ochronie wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej

Zgodnie z art. 14k § 2 O.p., zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Szczegółowy zakres ochrony wynikającej z zastosowania się do interpretacji ogólnej regulują przepisy art. 14k–14na O.p.

Na podstawie art. 14na § 2 O.p., ochrona ta nie przysługuje, jeśli w wyniku zastosowania się do interpretacji ogólnej uzyskano korzyść podatkową stwierdzoną w decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a tej ustawy.

Minister Finansów i Gospodarki: z up. *J. Neneman*