



---

Sprawa: Odpowiedź Ministra Finansów na interpelację nr 4516  
Znak sprawy: DPL2.054.6.2024  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Pan Szymon Hołownia**  
Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej

## Odpowiedź Ministra Finansów na interpelację nr 4516

Szanowny Panie Marszałku,

odpowiadając na interpelację nr 4516 z dnia 5 września 2024 r. złożoną przez Panią Posłankę Iwonę Małgorzatę Krawczyk przedstawiam poniższe wyjaśnienie.

Na wstępie należy zwrócić uwagę na fakt, że w przywołanym w interpelacji wyroku z dnia 24 lutego 2021 r. w sprawie o sygnaturze SK 39/19<sup>1</sup> Trybunał Konstytucyjny (dalej: TK) stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup> (dalej u.p.o.l.) rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Wyrok ten był zbieżny z sentencją wcześniejszego wyroku z 12 grudnia 2017 r. w sprawie SK 13/15<sup>3</sup>, w której TK orzekł, iż art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest

---

<sup>1</sup> Wyrok z dnia 24 lutego 2021 r. był wydany przez TK w składzie orzekającym: Piotr Pszczółkowski – przewodniczący, Mariusz Muszyński, Michał Warciński, Rafał Wojciechowski – sprawozdawca, Jarosław Wyrembak. Sędziowie M. Muszyński i J. Wyrembak uważani są przez dominującą część doktryny za sędziów dublerów.

<sup>2</sup> Dz. U. z 2019 r. poz. 1170.

<sup>3</sup> W składzie orzekającym TK w wyroku w sprawie SK 13/15 nie brał udziału żaden z 3 sędziów uznawanych w dominującym poglądzie doktryny - po dopuszczeniu przez prezesa TK A. Rzeplińskiego do orzekania J. Przyłębskiej i P. Pszczółkowskiego w styczniu 2016 r. - za tzw. dublerów (L. Morawski, M. Muszyński, H. Cioch) lub ich następców (J. Piskorski i J. Wyrembak).

niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Ponadto, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z dnia 2 sierpnia 2024 r.<sup>4</sup> doprecyzował rozumienie orzeczenia TK z 21 lutego 2021 r. stwierdzając, iż wynikające z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. kryterium posiadania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą zostało zakwestionowane przez TK w tym sensie, że nie ma charakteru wyłącznego dla przyjęcia związania gruntu, budynku, czy też budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej. W konkretnym przypadku oprócz kryterium posiadania gruntu, budynku, czy też budowli przez przedsiębiorcę bądź inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą należy zatem ustalić takie okoliczności, które potwierdzałyby istnienie tak określonej relacji.

Problem doprecyzowania „związku” nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej, który nie został przez TK w wyroku z 24 lutego 2021 r. rozwinięty, doczekał się omówienia w wyroku NSA z 15 grudnia 2021 roku<sup>5</sup> oraz kolejnych orzeczeniach NSA przywołujących ten wyrok<sup>6</sup>.

NSA w powołanym powyżej judykacie stwierdził, że „za związane z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. można uznać nieruchomości stanowiące własność podatnika (znajdujące się w posiadaniu samoistnym albo użytkowaniu wieczystym), które są w posiadaniu przedsiębiorcy (innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) oraz jednocześnie, które:

1) wchodzi w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55<sup>1</sup> kodeksu cywilnego, w szczególności, gdy podatnik ujął te składniki majątkowe w prowadzonej ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej lub

2) przedmiot działalności przedsiębiorcy obejmuje jedynie prowadzenie działalności gospodarczej, bez względu na to, czy nieruchomość jest wykorzystywana na prowadzenie działalności gospodarczej lub

3) nieruchomości są funkcjonalnie powiązane z przedsiębiorstwem prowadzonym przez podmiot, w którego posiadaniu się znajdują, nawet jeżeli nie zostały uwzględnione w ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych, tzn.:

- są faktycznie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w znaczeniu zdefiniowanym w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. albo
- mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej w ww. rozumieniu, przez co należy rozumieć sytuację, w której przedsiębiorca podejmuje i realizuje zachowania kwalifikowane w obrębie przedmiotu opodatkowania jako czynności mające na celu przygotowanie, zachowanie lub zabezpieczenie nieruchomości do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, bądź do kontynuacji przerwanej działalności gospodarczej, związane z ponoszeniem wydatków rozliczanych w kosztach uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.”

---

<sup>4</sup> Sygnatura sprawy: III FSK 213/24.

<sup>5</sup> Sygn. akt III FSK 4061/21.

<sup>6</sup> Vide: wyroki NSA: z 3 lipca 2024 r. III FSK 878/23, z 2 sierpnia 2024 r. III FSK 213/24, z 20 sierpnia 2024 r. III FSK 1532/23.

W wyroku z 15 grudnia 2021 r. NSA stwierdził także, że „(...) określenie „niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi do prowadzenia działalności gospodarczej” należy odnieść tylko do sytuacji nadzwyczajnych, gdy nieruchomość z przyczyn obiektywnych i niezależnych od podatnika nie może być wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej i to z zastrzeżeniem dodatkowych warunków (...)”. Z kolei w wyroku z dnia 20 sierpnia 2024 r.<sup>7</sup> NSA zauważył ponadto, że fakt niewykorzystywania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej nie jest okolicznością, która stanowi przeszkodę do jej kwalifikacji jako związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą, także z uwzględnieniem wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. po wyroku TK z 24 lutego 2021 r. w sprawie SK 39/19.

Dla pełnego wyjaśnienia rozumienia wyroku Trybunału będącego przedmiotem interpelacji należy także zauważyć, że w przywołanym powyżej wyroku z dnia 2 sierpnia 2024 r. w sprawie III FSK 213/24 NSA uznał ponadto:

- regulacje wyłączające czasowo wykorzystanie nieruchomości w działalności gospodarczej nie wpływają na opodatkowanie tej nieruchomości<sup>8</sup>;
- art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. definiując grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, wskazuje w pierwszej kolejności na kryterium posiadania tych gruntów, budynków i budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący tę działalność;
- wynikające z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. kryterium posiadania przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą zostało zakwestionowane przez Trybunał Konstytucyjny w tym sensie, że nie ma charakteru wyłącznego dla przyjęcia związania gruntu, budynku, czy też budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej. W konkretnym przypadku oprócz zatem kryterium posiadania gruntu, budynku, czy też budowli przez przedsiębiorcę bądź inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą należy ustalić takie okoliczności, które potwierdzałyby istnienie tak określonej relacji.

Mając na uwadze przedstawione powyżej uwarunkowania wydania przedmiotowego wyroku Trybunału Konstytucyjnego, w tym jego wcześniejszy wyrok z 12 grudnia 2017 roku, a przede wszystkim bardzo precyzyjne omówienia, wyjaśnienia i wytyczne dotyczące rozumienia pojęcia związania nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej zawarte w wydanych później i przywołanych powyżej wyrokach NSA stwierdzić należy, iż ukształtowała się jednolita i spójna linia orzecznicza w zakresie prawidłowej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zawierającego legalną definicję tego pojęcia.

Minister Finansów, niezależnie od oceny ustrojowej (konstytucyjnej) orzeczeń TK zapadłych w składzie orzekającym z udziałem tzw. sędziów dublerów, podziela pogląd reprezentowany w przyjętej i potwierdzonej co najmniej 4 wyrokami NSA linii orzeczniczej i uznaje, iż interpretacja przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie budzi obecnie wątpliwości wymagających wydania przez Ministra Finansów dalszych objaśnień czy interpretacji ogólnej.

Odpowiadając na poszczególne pytania zadane w interpelacji uprzejmie informuję:

---

<sup>7</sup> W sprawie o sygnaturze III FSK 1532/23.

<sup>8</sup> Vide: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 maja 2023 r. sygn. akt III FSK 1286/22.

Ad 1.

W okresie od dnia wydania przedmiotowego wyroku przez TK do sporządzenia niniejszej odpowiedzi Ministerstwo Finansów nie odnotowało innych wystąpień w przedmiocie objętym interpelacją. Brak innych wystąpień potwierdza zarazem, iż przedstawiona powyżej precyzyjna wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. i rozumienie związania nieruchomości z działalnością gospodarczą przyjęte – niezależnie od kwestii legalności ze względu na skład orzekający z udziałem tzw. sędziów dublerów wyroku TK z 24 lutego 2021 r. - przez NSA w kolejnych wyrokach nie stwarza obecnie problemów interpretacyjnych dla organów podatkowych, skutkujących koniecznością zwrotu znacznych kwot nadpłaconego podatku od nieruchomości. W związku z powyższym przedstawioną w interpelacji sprawę miasta Kowary należy uznać za jednostkowy przypadek.

Ad 2.

Mając na uwadze, iż w przedmiocie sprawy, której dotyczył wyrok TK ukształtowana została jednolita wykładnia w orzecznictwie NSA i wyrok ten był także zbieżny z wcześniejszym orzeczeniem TK z 12 grudnia 2017 r. w sprawie SK 13/15 należy, iż problem legalności składu orzekającego nie będzie wpływał na przyjętą aktualnie przez judykaturę i doktrynę wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. oraz rozumienie pojęcia związania nieruchomości z działalnością gospodarczą.

Ad 3.

Wobec faktu, iż Minister Finansów nie posiada uprawnień organu nadzorczego w stosunku do organów podatkowych właściwych w sprawach podatków i opłat lokalnych (wójt, burmistrz, prezydent miasta) i w aktualnym porządku prawnym nie istnieje obowiązek rekompensowania ubytku dochodów podatkowych samorządów wskutek oparcia ich decyzji podatkowych na niewłaściwej interpretacji przepisów ustaw podatkowych prowadzących do powstania nadpłat, a ponadto wobec istnienia jednolitej wykładni NSA przepisu u.p.o.l., którego problem dotyczy i faktu, iż przedmiotem interpelacji jest jednostkowy przypadek miasta Kowary, Minister Finansów nie planuje działań mających na celu rekompensowanie ubytków w dochodach samorządów powstających wskutek ewentualnej konieczności zwrotu pobranych od podatników kwot podatku od nieruchomości na podstawie decyzji podatkowych opartych na niewłaściwej interpretacji prawa.

Ad 4.

Wobec niezgłaszania przez inne organy podatkowe sygnalizowanej w interpelacji kwestii powstania roszczeń przedsiębiorców o zwrot podatku od nieruchomości na podstawie wyroku TK z 24 lutego 2021 r. Ministerstwo Finansów nie prowadziło analiz skutków finansowych w/w wyroku, jak i ich wpływu na dochody samorządów.

Ad 5.

Uwzględniając powyższe oraz fakt, iż problem powstania roszczeń o zwrot części pobranego podatku jest – podobnie jak w wyroku TK z 21 lutego 2021 r. - skutkiem przyjętej przez organ podatkowy interpretacji przepisów prawa podatkowego w prowadzonym przezeń postępowaniu podatkowym Minister Finansów nie rozważa podjęcia działań mających na celu rekompensowanie ubytków wynikających z obowiązku respektowania wyroków TK i NSA w zakresie objętym interpelacją.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

**Jarosław Neneman**  
Podsekretarz Stanu