

**„PODATKI I OPŁATY LOKALNE –
PRZEGLĄD ORZECZNICTWA W DRUGIM ROKU REFORMY”
(edycja 2026)
22-23.06.2026 r. Toruń**

„Związanie i zajęcie”

dr Paweł Majka (UR, SKO w Rzeszowie)

Monika Derejko-Kotowska (MF)

dr hab. Tomasz Nowak, prof. UŁ (GWW, UŁ)

dr Adam Kałużny (Deloitte)

„Związanie” i „zajęcie” – rozróżnienie pojęć

Grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą (art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.).

Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej (art. 2 ust. 2 u.p.o.l.).

Wyrok NSA z 17.04.2026 (III FSK 1206/25)

„Związanie” gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest pojęciem szerszym od pojęcia „zajęcie” gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej, którym ustawodawca posłużył się w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. Związanie gruntu z działalnością gospodarczą nie musi oznaczać jego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej. Przez „zajęcie” gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Wyrok NSA z 15.12.2021 r. (III FSK 4061/21)

Skład orzekający w niniejszej sprawie, nawiązując do językowego znaczenia określenia „zajęty” (oznacza to tyle, co **fizycznie zajmowany**), jest zdania, że nieruchomość jest zajęta na prowadzenie działalności gospodarczej przede wszystkim w przypadku, gdy dochodzi do rzeczywistego, efektywnego wykonywania w budynku, na gruncie lub ich części zorganizowanej działalności zarobkowej przez przedsiębiorcę (inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą), we własnym imieniu i w sposób ciągły, a także w przypadku podejmowania przez takiego przedsiębiorcę na nieruchomości czynności przygotowawczych niezbędnych do podjęcia działalności gospodarczej (remont, modernizacja, gromadzenie wyposażenia, rozruch, ponoszenie kosztów rozliczanych w prowadzonej działalności gospodarczej itp.).

Związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej – orzecznictwo TK

Wyrok TK z 12.12.2017 r. (SK 13/15)

Trybunał Konstytucyjny orzekł, że 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 niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. W ocenie TK zaskarżony przepis ma zbyt szeroki zakres zastosowania i w badanym zakresie nastąpiła nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności. Nieproporcjonalność ingerencji polega na tym, że ustawodawca nie zastosował bardziej precyzyjnych kryteriów, pozwalających ustalić występowanie związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastosowane kryterium „posiadania gruntu przez przedsiębiorcę” nie realizuje zatem deklarowanego przez ustawodawcę celu regulacji i prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie ograniczenia wolności majątkowej.

Związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej – orzecznictwo TK

W wyroku TK z 24.02.2021 r. (SK 39/19) uznano, że art. 1a ust. 1 pkt 3 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 RP.

W ocenie TK przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które **nie służą im** do prowadzenia działalności gospodarczej. Opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów lub budynków - **niewykorzystywanych i niemogących być potencjalnie wykorzystywanymi** do prowadzenia działalności gospodarczej - wyłącznie ze względu na posiadanie ich przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, TK uznał za niezgodne z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, będący nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym polegającym na nieodróżnianiu sytuacji podatkowej podatników posiadających nieruchomości, ale niewykorzystujących i niemogących ich wykorzystać do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników wykorzystujących posiadane nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej.

Związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej

Wyrok NSA z 15.12.2021 r. (III FSK 4061/21)

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, dyrektywy interpretacyjne wskazane w obu omawianych wyrokach Sądu konstytucyjnego, w odniesieniu do znaczenia zwrotu legislacyjnego "związany z działalnością gospodarczą", **"zbliżają" definicję tego określenia do pojęcia "zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej"** w przedstawionym wyżej rozumieniu, lecz jedynie w przypadku podwójnej identyfikacji podatnika, we wskazanym wcześniej rozumieniu tego określenia.

Reasumując, 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:

1) **wchodzą w skład prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55[1] 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.

Użyty natomiast w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, zwrot **"nie są wykorzystywane i nie mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej"** należy tłumaczyć w taki sposób, że podwyższona stawka opodatkowania nie będzie mogła znaleźć zastosowania w przypadku wystąpienia **obiektywnej i niezależnej od przedsiębiorcy, a także niedającej się przewidzieć przeszkody całkowicie uniemożliwiającej prowadzenie lub kontynuowanie działalności gospodarczej**. Nie dotyczy to sytuacji, gdy w czasie trwania takiej przeszkody przedsiębiorca, w posiadaniu którego znajduje się nieruchomość (jej część), samodzielnie podejmuje czynności mające na celu jej przygotowanie do przyszłej (planowanej) działalności gospodarczej, podnosi dla celów wykonywanej działalności gospodarczej walory użytkowe nieruchomości, funkcjonalnie wiążąc ją z prowadzonym przedsiębiorstwem, lub rozlicza w ramach działalności gospodarczej inne koszty z nią związane.

Związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej

Interpretacja ogólna MFiG z 27.11.2025 r. (DPL2.8401.3.2025)

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. 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. (...) 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

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.

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) (...) 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 wykorzystywane.

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.

Związanie z prowadzeniem działalności gospodarczej

Budynek jako przedmiot działalności przedsiębiorcy

Wyrok NSA z 13.12.2024 (III FSK 1070/23)

To, że w lokalu mieszkalnym, zakupionym celem dalszej odsprzedaży, prowadzony jest remont i aranżacja oraz że następnie lokal ten jest wystawiany na sprzedaż - nie pozwala za uznanie, że jest on "zajęty na prowadzenie działalności gospodarczej". Jest on przedmiotem działalności gospodarczej, jako towar handlowy, co nie wyczerpuje przesłanki "zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej" w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Wyrok WSA w Gliwicach z 30.04.2026 r. (I SA/GI 1243/25)

Zastosowanie stawki podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. będzie zatem uzasadnione również w sytuacji, w której podatnik - przedsiębiorca wprowadził wznioł budynek mieszkalny albo nabył budynek lub jego część, jednak nie dokonuje sprzedaży lokali mieszkalnych ani ich nie wynajmuje na cele zgodne z przeznaczeniem (trwałe pustostany).

Ocena przesłanek związania – znaczenie wpisu do ewidencji środków trwałych

Wyrok NSA z 12.03.2025 (III FSK 361/24)

Fakt ujęcia budynku w ewidencji środków trwałych nie może zatem przesądzać o tym, że powinien on być uznany za związany z działalnością gospodarczą, zwłaszcza, w sytuacji gdy w latach, których dotyczą zaskarżone decyzje, nie podlegał on już amortyzacji.

Charakter obiektu – czy wpływa na ocenę przesłanki „związania”

Wyrok NSA z 17.07.2025 (III FSK 489/24)

O istnieniu takiego związku może też świadczyć charakter rzeczy (np. budowli), wskazujący na jej gospodarcze przeznaczenie.

Charakter podatnika a związanie nieruchomości z działalnością gospodarczą

Wyrok NSA z 10.03.2026 (III FSK 876/25)

W dotychczasowym orzecznictwie wprost wskazuje się, że dla prawidłowej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. istotne jest ustalenie statusu podmiotu będącego podatnikiem, a zatem czy podatnik występuje w obrocie tylko jako przedsiębiorca, czy także w innych rolach, a zatem czy może być podwójnie identyfikowany. W przypadku spółek prawa handlowego nie zachodzi możliwość podwójnej identyfikacji podmiotu. W konsekwencji tego rodzaju podmioty należy uznawać za przedsiębiorców, a należące do nich grunty, budynki i budowle, podobnie jak inne składniki majątku wchodzą w skład prowadzonego przez nie przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55[1] k.c.

Zajęcie gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej

Grunty rekultywowane – „zajęcie” oraz „związanie”

Wyrok NSA z 14.01.2025 r. (III FSK 1047/24)

Do czasu zakończenia rekultywacji stwierdzonej ostateczną decyzją właściwego organu administracyjnego grunty te są nie tylko związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale także faktycznie zajęte na jej prowadzenie.

Grunty strefy ochronnej

Wyrok WSA we Wrocławiu z 16.04.2024 r. (I SA/Wr 800/23)

Strefa ochronna jest immanentną, niezbędną częścią składowiska odpadów wynikającą ze specyfiki prowadzonej działalności i bez jej wydzielenia nie można prowadzić działalności w tym zakresie. Wniosek w postaci uznania gruntów stanowiących strefę ochronną jako zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej jest więc oczywisty.

Działania inwestycyjne na gruncie rolnym

Wyrok NSA z 11.01.2022 r. (III FSK 4390/21)

O tym że sklasyfikowane jako użytki rolne lub grunty spełniają przesłankę faktycznego zajęcia na prowadzenie działalności gospodarczej mogą świadczyć podjęte wobec tych gruntów działania o charakterze prawnym (uzyskanie pozwolenia na budowę osiedla domów jednorodzinnych i geodezyjny podział działek), a przede wszystkim działania faktyczne obejmujące cały kompleks nieruchomości, np. wykonanie sieci (przyłączy) energetycznych i wodno-kanalizacyjnych.

Wyrok NSA z 26.09.2018 r. (II FSK 2771/16)

Zajęcie nie będzie zatem zawsze oznaczało fizycznej ingerencji w grunt poprzez np. wzniesienie budynków czy budowli ale może także oznaczać samo udostępnienie takich gruntów. Biorąc pod uwagę, że profil działalności gospodarczej Spółki obejmuje także udostępnianie terenów w celu realizowania określonych form aktywności fizycznej zasadnym było przyjęcie, że samo udostępnienie spornych gruntów klientom Spółki jest równoznaczne z zajęciem tych gruntów na prowadzenie działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 3.04.2015 r. (II FSK 606/13)

Sam fakt, że realizowane przez skarżącą działania z uwagi na etap planowanego przedsięwzięcia (etap przygotowawczy), jak i specyfikę prowadzonej działalności (zarządzanie i wynajem nieruchomości oraz tworzenie farm wiatrowych) nie wiążą się z bezpośrednią ingerencją w grunt i tym samym nie kolidują z możliwością uprawiania dzierżawionych terenów, nie wyklucza kwalifikacji spornych gruntów jako "zajętych na działalność gospodarczą".

Problemy do dyskusji

1) Pomimo upływu 5 lat od orzeczenia TK lista szczegółowych problemów nadal wydaje się obszerna m.in.:

- krótkotrwały najem;
- „przedsiębiorcy społeczni” (np. działalność *not for profit*);
- przeszkody w wykorzystaniu nieruchomości do prowadzenia działalności;
- opodatkowanie gruntów rekultywowanych;
- grunty zajęte na strefy ochronne;
- ocena działań inwestycyjnych na gruncie.

2) Czy konieczne było wydanie interpretacji ogólnej MF dotyczącej oceny „związania z prowadzeniem działalności gospodarczej”?

3) Czy po kilku latach od wyroków TK, można uznać, że nastąpiła zmiana (poza dokładniejszym prowadzeniem postępowań przez organy podatkowe)?