



# Minister Finansów i Gospodarki

Warszawa, 23 grudnia 2025 roku

---

Sprawa: opodatkowanie budynków gospodarczych  
Znak sprawy: DPL2.055.3.2025  
Kontakt: Kancelaria MF  
tel.: +48 22 694 55 55  
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

---

**Marcin Wiącek**  
Rzecznik Praw Obywatelskich

## **Stanowisko w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynków gospodarczych (szop, komórek, składzików)**

Szanowny Panie Rzeczniku,

w związku z wystąpieniem w sprawie opodatkowania budynków gospodarczych<sup>1</sup> przedstawiam poniższe wyjaśnienia.

Na wstępie chciałbym przypomnieć, że stanowisko resortu finansów w kwestii opodatkowania budynków gospodarczych zostało przedstawione w piśmie z 10 stycznia 2025 r.<sup>2</sup> Pozwolę sobie zatem powtórzyć, a także dodatkowo uzupełnić, przedstawioną w tym piśmie argumentację, dotyczącą opodatkowania budynków gospodarczych (szop, komórek, składzików) stawką podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części mieszkalnych.

### **1. Przedstawienie przesłanki opodatkowania budynków mieszkalnych preferencyjną stawką podatku od nieruchomości**

Podatek od nieruchomości unormowany w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>3</sup> (upol) jest podatkiem majątkowym.

Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem są grunty, budynki (ich części) oraz budowle (ich części) związane z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowiące własność (będące w posiadaniu) podmiotów wskazanych w upol. Stawki tego podatku są zróżnicowane, a wysokość obciążenia podatkowego zależy od takich czynników jak sposób sklasyfikowania w ewidencji gruntów i budynków czy sposób wykorzystywania przedmiotu opodatkowania.

---

<sup>1</sup> pismo z 6 grudnia 2025 r. znak: V.511.400.2024.KB data wpływu do Ministerstwa Finansów 8 grudnia 2025 r.

<sup>2</sup> znak: DPL2.055.1.2024

<sup>3</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 707

Budynki lub ich części mieszkalne, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej, opodatkowane są stawką podatku od nieruchomości określoną w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a upol. Maksymalna stawka podatku w tym wypadku wynosi w 2025 r. 1,19 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej tych budynków lub ich części.

Jest to preferencyjna, obniżona stawka podatku od nieruchomości. Stosowanie tej stawki ograniczone jest do ściśle określonych przedmiotów opodatkowania, gdyż stanowi wyraz preferencji w podatku od nieruchomości, jakie w polskim systemie prawa podatkowego przyznano budownictwu mieszkaniowemu i zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli. Jest tym samym elementem polityki państwa sprzyjającej zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, do czego zobowiązuje władze publiczne Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej<sup>4</sup>. Przy czym przez realizację potrzeb mieszkaniowych należy rozumieć, zgodnie z utrwalonym stanowiskiem judykatury, rodzaj pobytu osoby fizycznej w lokalu znajdującym się w budynku sklasyfikowanym w tej części w ewidencji gruntów i budynków jako mieszkalny, jaki cechuje się zaspokajaniem codziennych potrzeb życiowych tej osoby w mieszkaniu faktycznie zajmowanym w celu zaspokojenia potrzeb domowych, rodzinnych, zawodowych i innych w danym okresie, polegającym m.in. na nocowaniu, stołowaniu się i wypoczynku<sup>5</sup>.

Jak zatem wyżej wskazano, uzasadnieniem dla zastosowania obniżonej stawki podatku od nieruchomości jest ich szczególna funkcja, jaką jest realizacja potrzeb mieszkaniowych ludności, rozumiana również w ściśle określony sposób.

Ponadto w przepisie art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a upol ustawodawca wyraźnie wskazał, że obniżona stawka znajduje zastosowanie do budynków lub ich części mieszkalnych, przez co należy rozumieć ich klasyfikację w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Wynika to z art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne<sup>6</sup>, który stanowi, że podstawę m.in. wymiaru podatków i świadczeń stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków.

Rodzaj budynku może być mieszkalny lub niemieszkalny<sup>7</sup>. Rodzaj budynku jest jedną z danych ewidencyjnych dotyczących budynku. Budynki mieszkalne są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadku gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem.

Warto też zwrócić uwagę na to, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków są dla organów podatkowych wiążące i jedynie, gdy ewidencja budynków nie jest prowadzona, podstawowym kryterium zaliczenia danego budynku do odpowiedniej kategorii jest dokumentacja budowlana danego obiektu, np. projekt budowlany, pozwolenie na budowę, decyzja o dopuszczeniu budynku do użytkowania itp., w której znajduje się dokonane przez odpowiedni organ określenie rodzaju budynku.

Podkreślić trzeba, że dane wynikające z ewidencji nie są stosowane wyłącznie na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości, lecz stanowią również podstawę: planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych,

<sup>4</sup> art. 75 ust. 1 Konstytucji RP

<sup>5</sup> uchwała z dnia 21 października 2024 r. sygn. akt III FPS 2/24

<sup>6</sup> Dz. U. z 2024 r. poz. 1151, z późn.zm.

<sup>7</sup> ustalony według Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) zgodnie z § 18 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia rozporządzeniu Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 27 lipca 2021 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2024 r. poz. 219, z późn. zm.)

statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych.

Odnosząc się zatem do zawartego w wystąpieniu poglądu, iż budynki potocznie nazywane gospodarczymi, tj. szopy, składziki, komórki, które służą do przechowywania opału, żywności, narzędzi gospodarskich oraz innych przedmiotów potrzebnych właścicielom danej nieruchomości mieszkalnej do jej użytkowania, przez organy podatkowe kwalifikowane są jako pozostałe, należy stwierdzić, iż przedmiotowe budynki nie będąc budynkami mieszkalnymi, nie mogą być opodatkowane stawką, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a upol, natomiast zaliczenie takich budynków do kategorii pozostałych, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. e upol, jest w świetle przedstawionych powyżej wyjaśnień prawidłowe.

Ponadto chciałbym zauważyć, że nie jest prawdą stwierdzenie o nieuzasadnionym „odmiennym traktowaniu właścicieli garaży i przydomowych szop, skoro obydwa rodzaje budynków wiążą się z funkcją mieszkalną”, gdyż budynki garaży podlegają opodatkowaniu, analogicznie jak budynki gospodarcze na takich samych zasadach, tj. tą samą stawką podatku od nieruchomości.

## **2. Omówienie ustawowych rozwiązań w zakresie kształtowania wysokości stawki podatku od nieruchomości od budynków pozostałych**

Jak słusznie wskazano w wystąpieniu, uzasadnienie do ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych milczy na temat *ratio legis* opodatkowania budynków gospodarczych w sposób odmienny od budynków mieszkalnych.

Biorąc natomiast pod uwagę wskazane powyżej argumenty przemawiające za preferencyjnym opodatkowaniem budynków lub ich części mieszkalnych, które nie może mieć zastosowania do budynków i ich części niepełniących funkcji mieszkalnych i niesklasyfikowanych w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków, wydaje się, że ustawodawca kierował się właśnie takimi pobudkami, kreując nowe rozwiązania w zakresie opodatkowania budynków podatkiem od nieruchomości.

Są to rozwiązania słuszne i dające się uzasadnić w racjonalny i merytoryczny sposób, co nie potwierdza zarzutu o wprowadzeniu w tym zakresie rozwiązania arbitralnego. Co więcej, należy zauważyć, że przepisy, które miały zastosowanie od roku podatkowego 1991 wprowadziły dla rad gmin upoważnienie do różnicowania wysokości stawek tego podatku<sup>8</sup>; rozwiązanie to nie było przewidziane w dotychczasowych przepisach, tj. w ustawie z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>9</sup>.

Rozwiązanie to wykorzystywane jest przez gminy i efektywnie wpływa na kształtowanie stawki podatku od budynków pozostałych, którą stosuje się do opodatkowania m.in. budynków gospodarczych w poszczególnych gminach.

W 2025 r. zaledwie ok. 9% gmin ogółem (tj. 231 gmin) uchwaliło stawkę podatku od nieruchomości od budynków pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego w maksymalnej wysokości, tj. 11,48 zł i jednocześnie nie zróżnicowało tej stawki (tj. nie uchwaliło więcej niż jednej stawki dotyczącej tej kategorii przedmiotu opodatkowania).

Pozostałe gminy obniżały stawkę podatku od budynków pozostałych. Przy czym blisko 64% z tych gmin stosowało jedną obniżoną stawkę od budynków pozostałych, a ponad 27% tych gmin zastosowało więcej niż jedną stawkę podatku od budynków

---

<sup>8</sup> art. 5 ust. 3 upol

<sup>9</sup> Dz. U. Nr 12, poz. 50, z późn. zm.

pozostałych, tym samym stosując stawkę w obniżonej wysokości dla wszystkich lub części budynków z tej kategorii.

Średnia stawka dla budynków pozostałych w gminach, które nie różnicowały tej stawki (zarówno obniżających tę stawkę, jak i stosujących ją w maksymalnej wysokości) wynosiła 8,12 zł, co stanowi 70,7% stawki maksymalnej.

Jednocześnie w oparciu o dane za lata 2018 – 2024 o wysokości stawek rzeczywistych w podatku od nieruchomości, obliczanych z uwzględnieniem gmin różnicujących stawki, można szacować, że rzeczywista stawka podatku od nieruchomości od budynków pozostałych jest przeciętnie niższa o ponad 20% od stawki maksymalnej.

### **3. Odniesienie się do zarzutu naruszenia przez ustawę o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie opodatkowania budynków gospodarczych konstytucyjnych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej**

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten wyraża zasadę powszechności opodatkowania.

Zgodnie natomiast z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne.

Z przepisu tego wynika nakaz równego traktowania podmiotów znajdujących się w tej samej sytuacji prawnej oraz zakaz wprowadzania rozwiązań uprzywilejowujących lub dyskryminujących grupy obywateli mogących być zakwalifikowane do podobnych klas, bez podstawy do tego w brzmieniu innych wskazań konstytucyjnych<sup>10</sup>. Konstytucja RP nakazuje zatem równe traktowanie podmiotów prawa charakteryzujących się daną cechą istotną (relewantną), natomiast podmioty różniące się taką cechą mogą być traktowane odmiennie.

Mając na uwadze powyższe należy uznać, że zarzut naruszenia, przez analizowane przepisy z zakresu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP zasady równości, nie znajduje uzasadnienia.

Przyjęcie rozwiązania polegającego na opodatkowaniu w sposób odmienny: budynków lub ich części mieszkalnych, sklasyfikowanych w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków, służących zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych ludności oraz budynków gospodarczych, które nie pełnią takich funkcji, a tym samym zróżnicowanie na gruncie podatku od nieruchomości dwóch grup podatników, będących właścicielami (posiadaczami) budynków, które posiadają różny status faktyczny i prawny, pozostaje w zgodzie z Konstytucją RP.

Brak jest bowiem cechy relewantnej (istotnej) w odniesieniu do tych dwóch grup podatników, która zakazywałaby różnego ich traktowania pod względem wysokości płaconego podatku od nieruchomości. Podatnicy opłacający podatek od budynków gospodarczych mogą być traktowani odmiennie od tych, którzy opłacają podatek od budynków mieszkalnych.

Również fakt, iż osoby posiadające garaż w budynku wielorodzinnym płacą podatek od nieruchomości według stawki przewidzianej dla budynków lub ich części mieszkalnych, określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a upol, natomiast podatnicy podatku od nieruchomości od budynków gospodarczych uiszczają podatek według wyższej

---

<sup>10</sup> komentarz do art. 32 Konstytucji RP red. prof. dr hab. Marek Safjan, dr hab. Leszek Bosek, 2016, źródło: Legalis

stawki od budynków pozostałych, określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e upol, nie stanowi naruszenia konstytucyjnej zasady równości.

Wprowadzona od 1 stycznia 2026 r. zmiana w upol polegająca na przyjęciu, że za część mieszkalną budynku uznaje się także pomieszczenie przeznaczone do przechowywania pojazdów<sup>11</sup>, ujednoliciła opodatkowanie pomieszczeń do przechowywania pojazdów znajdujących się w budynkach mieszkalnych. Nowelizacja upol wyeliminowała zatem istniejące dotychczas zróżnicowanie w opodatkowaniu garaży znajdujących się w budynkach mieszkalnych, tj. hal garażowych stanowiących element nieruchomości wspólnej, gdzie sposób określenia korzystania z poszczególnych miejsc postojowych następuje w ramach podziału *quoad usum*, które opodatkowane były stawką od budynków mieszkalnych, oraz wyodrębnionych prawnie lokali użytkowych w budynkach mieszkalnych: garaży jednostanowiskowych i wielostanowiskowych, które opodatkowane były stawką od budynków pozostałych.

Zmiana ta zatem doprowadziła do zrównania na gruncie przepisów podatkowych sytuacji podatkowej osób znajdujących się w podobnej sytuacji faktycznej i prawnej, co było zasadne z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości, wyrażonej w art. 32.

Odnosząc się zatem do poglądu o możliwości naruszenia przez wskazane przepisy upol proporcji pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji RP obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych, a zasadą równości, w tym równego nakładania obowiązków podatkowych, mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że teza ta nie znajduje potwierdzenia.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów i Gospodarki

**Jarosław Neneman**

Podsekretarz Stanu

w Ministerstwie Finansów

---

<sup>11</sup> art. 1a ust. 2c upol, wprowadzony ustawą z dnia 19 listopada 2024 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. poz. 1757)