

Pomoc publiczna - czego nauczyły nas wyrok TS z 29.04.2025 r., w sprawie C-453/23, E. sp. z o.o. v. Prezydent Miasta Mielca oraz uchwała NSA z 8.12.2025, III FPS 3/25? - Rafał Kran (MDDP) (wprowadzenie), Michał Bernat (Dentons), Bartosz Wojtaczka (Deloitte), Mirosław Gieras (EY)

USTAWA z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych

Art. 7. (w brzmieniu w latach 2017-2021)

1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

1) grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która:

- a) jest udostępniana przewoźnikom kolejowym lub
- b) jest wykorzystywana do przewozu osób, lub
- c) tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm;

Art. 7. (w brzmieniu od 2022 r.)

1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

1) grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu [art. 4 pkt 1](#) ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2024 r. poz. 697 i 731) lub obiektu infrastruktury usługowej w rozumieniu [art. 4 pkt 51](#) tej ustawy, w części zajętej wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w [art. 5 ust. 1](#) tej ustawy, lub świadczenia usług przez operatora obiektu infrastruktury usługowej, o których mowa w ust. 2 i 3 załącznika nr 2 do tej ustawy, jeżeli:

- a) ta infrastruktura kolejowa lub ten obiekt infrastruktury usługowej są:
 - udostępniane przewoźnikom kolejowym w rozumieniu [art. 4 pkt 9](#) ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym zgodnie z przepisami rozdziałów 6-6b tej ustawy lub
 - wykorzystywane do przewozu osób, lub
- b) ta infrastruktura kolejowa:
 - tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm lub
 - stanowi infrastrukturę nieczynną w rozumieniu [art. 4 pkt 1b](#) ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym;

Wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 kwietnia 2025 r. C-453/23

(...)

E. sp. z o.o. przeciwko Prezydentowi Miasta Mielca,

W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

'1) Czy w świetle art. 107 ust. 1 [TFUE] zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji przyznanie przez kraj członkowski adresowanej do wszystkich przedsiębiorców ulgi podatkowej, takiej jak w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) [ustawy o podatkach i opłatach lokalnych], polegającej na zwolnieniu od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym?

2) Czy w przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie [pierwsze] przedsiębiorca, który skorzystał ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu krajowego, wprowadzonego bez zachowania wymaganej procedury, określonej w art. 108 ust. 3 [TFUE] w związku z art. 2 rozporządzenia [2015/1589], jest zobowiązany do zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami?.'

W przedmiocie pytania pierwszego

37 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że pytanie pierwsze w brzmieniu sformułowanym przez sąd odsyłający dotyczy wykładni pojęcia 'pomocy państwa' w rozumieniu [art. 107 ust. 1](#) TFUE jedynie w świetle przewidzianej w tym postanowieniu przesłanki dotyczącej tego, że dany środek zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem. Niemniej jednak z uzasadnienia wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jasno wynika, że ów sąd wyraża również wątpliwości co do przewidzianej w tym postanowieniu przesłanki dotyczącej tego, że ów środek przysparza jego beneficjentom selektywnej korzyści w zakresie, w jakim sprzyja niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów.

40 Należy zatem uznać, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy [art. 107 ust. 1](#) TFUE należy interpretować w ten sposób, iż przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, przyznają beneficjentom tego zwolnienia selektywną korzyść i zakłócają konkurencję lub grożą jej zakłóceniem.

W przedmiocie przesłanki dotyczącej selektywnej korzyści

46 W tym względzie należy podkreślić, po pierwsze, że określenie ram odniesienia powinno wynikać z obiektywnej analizy treści, systematyki i konkretnych skutków norm mających zastosowanie na mocy prawa tego państwa. Selektywności środka podatkowego nie można oceniać w świetle ram odniesienia obejmujących kilka przepisów prawa danego państwa członkowskiego, które sztucznie wyodrębniono z szerszych ram prawnych (...).

47 W konsekwencji jeżeli dany środek podatkowy jest nierozzerwalnie związany z ogólnym systemem podatkowym danego państwa członkowskiego, należy odwołać się do tego systemu. Natomiast jeżeli okazuje się, że taki środek daje się wyraźnie oddzielić od wspomnianego systemu ogólnego, nie można wykluczyć, że ramy odniesienia, które należy wziąć pod uwagę, są węższe niż ten ogólny system, a nawet że są one tożsame z samym środkiem, gdy jawi się on jako norma z własną samodzielną logiką prawną i gdy niemożliwe jest wskazanie spójnej całości normatywnej poza tym środkiem (...).

50 Ponieważ co do zasady konstytutywne cechy podatku definiują ramy odniesienia, w świetle których należy przeprowadzić badanie przesłanki selektywności, ogólne i abstrakcyjne zwolnienie z podatku bezpośredniego, takie jak zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego, zwykle nie jest kwalifikowane jako 'pomoc państwa'. W zakresie, w jakim uznaje się, że zwolnienie to jest nierozzerwalnie związane z 'normalnym' systemem podatkowym, nie może ono bowiem co do zasady przysparzać selektywnej korzyści w rozumieniu [art. 107 ust. 1](#) TFUE.

51 Takie stwierdzenie wynika z przypomnianej w pkt 48 niniejszego wyroku autonomii przyznanej państwom członkowskim w dziedzinie podatków bezpośrednich, która oznacza, że owe państwa mają możliwość dokonania kategoryzacji podatkowej, a w szczególności wprowadzenia zwolnień podatkowych, które uznają za najbardziej odpowiednie do realizacji zamierzonych przez nie celów leżących w interesie ogólnym, niezależnie od tego, czy cele te mają charakter podatkowy, czy też nie. Jak wskazała bowiem w istocie rzeczniczka generalna w pkt 33 opinii, państwa członkowskie w ramach przysługującej im autonomii podatkowej mogą w sposób zgodny

z prawem realizować za pomocą podatków bezpośrednich, oprócz celu czysto budżetowego, jeden lub kilka innych celów, które stosownie do okoliczności stanowią razem cel właściwych ram odniesienia.

52 Komisja dysponuje zaś szerokimi uprawnieniami dyskrecyjnymi przy uznawaniu niektórych rodzajów pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym na podstawie [art. 107 ust. 3 TFUE](#) (...). Gdyby wykonywanie tych uprawnień miało obejmować wszelkie ogólne i abstrakcyjne zwolnienia podatkowe, istniałoby wówczas ryzyko, że ocena Komisji systematycznie zastępowałaby ocenę państw członkowskich w tej dziedzinie, a tym samym naruszałaby ich autonomię podatkową.

54 Po drugie, w drodze odstępstwa od tego, co wskazano w pkt 50 niniejszego wyroku, należy zauważyć, że ogólnego i abstrakcyjnego zwolnienia z podatku bezpośredniego nie można uznać za należące do 'normalnego' systemu podatkowego, jeżeli określone we właściwych uregulowaniach przesłanki skorzystania z tego zwolnienia odnoszą się pod względem prawnym lub faktycznym do jednej lub kilku szczególnych cech jedynej kategorii przedsiębiorstw mogących z niego korzystać, przy czym cechy te są nierozzerwalnie związane z charakterem tych przedsiębiorstw lub z charakterem ich działalności. W ten sposób powstaje spójna kategoria przedsiębiorstw. Tymczasem okoliczność, że jedynie taka spójna kategoria przedsiębiorstw może korzystać ze zwolnienia podatkowego, może potwierdzać potencjalnie dyskryminujący i antykonkurencyjny charakter tego zwolnienia, mimo że same ramy odniesienia nie zostały ukształtowane zgodnie z ewidentnie dyskryminującymi parametrami w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 53 niniejszego wyroku.

55 Jest tak w szczególności w przypadku ogólnych i abstrakcyjnych zwolnień podatkowych zastrzeżonych pod względem prawnym lub faktycznym dla przedsiębiorstw, które posiadają określoną strukturę kapitałową, działają w określonym sektorze geograficznym lub gospodarczym i mają niewielkie rozmiary lub - przeciwnie - dysponują znacznymi środkami finansowymi, lub też nie zatrudniają żadnego pracownika na terytorium kraju (...).

56 Natomiast w przypadku gdy przewidziane przez system zwolnienia podatkowego przesłanki nie odnoszą się pod względem prawnym lub faktycznym do szczególnych cech jedynej kategorii przedsiębiorstw mogących z niego korzystać, nierozzerwalnie związanych z charakterem tych przedsiębiorstw lub z charakterem ich działalności, system ten podlega 'normalnemu' systemowi podatkowemu. Przesłanki przyznania takiego zwolnienia podatkowego wydają się bowiem neutralne z punktu widzenia konkurencji, a fakt, że niektóre przedsiębiorstwa spełniają te przesłanki, podczas gdy inne ich nie spełniają, stanowi okoliczność niemającą znaczenia w świetle przepisów w dziedzinie pomocy państwa.

57 W tym względzie należy uściślić, że prawdą jest, iż fakt uzależnienia zwolnienia podatkowego od spełnienia pewnych przesłanek musi oznaczać, że ze zwolnienia tego korzysta jedynie grupa przedsiębiorstw, które są w stanie spełnić owe przesłanki. Jednakże Trybunał miał już okazję orzec, że okoliczność, iż tylko przedsiębiorstwa, które spełniają przesłanki danego środka, mogą z niego skorzystać, nie może sama w sobie nadawać temu środkowi selektywnego charakteru (...).

60 Należy jeszcze dodać, że nawet jeśli powinno się uznać, iż ogólne i abstrakcyjne zwolnienie z podatku bezpośredniego nie wchodzi w zakres ram odniesienia, nie staje się ono automatycznie selektywne. W takim przypadku należy bowiem zbadać - jak wskazała w istocie rzecznik generalna w pkt 28 opinii i jak wynika z pkt 44 niniejszego wyroku - czy przedsiębiorstwa będące beneficjentami tego zwolnienia znajdują się, w świetle celu realizowanego przez te ramy odniesienia, w sytuacji faktycznej i prawnej porównywalnej z sytuacją przedsiębiorstw, które nie korzystają z tego zwolnienia. Jeśli tak jest, zwolnienie to zostanie uznane za selektywne, chyba że można wykazać, iż wynikające z niego różnicowanie pomiędzy przedsiębiorstwami wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który wpisuje się owo zwolnienie.

61 W niniejszej sprawie to w świetle powyższych rozważań sąd odsyłający powinien zbadać, czy art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który zwalnia z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, może przyznawać selektywną korzyść przedsiębiorstwom korzystającym z tego zwolnienia w rozumieniu [art. 107 ust. 1 TFUE](#).

62 W tym względzie, po pierwsze, z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że system prawny podatku od nieruchomości wynikający z tej ustawy stanowi 'normalny' system podatkowy, a w konsekwencji - ramy odniesienia mające zastosowanie w niniejszej sprawie.

63 Jak wskazuje rząd polski, na ów system składa się system zasad, które mają zastosowanie do wszystkich podmiotów będących właścicielami lub posiadaczami nieruchomości, określając między innymi przedmiot i podstawę opodatkowania, podatników i stawki podatkowe. W szczególności art. 2 ust. 1 rzezzonej ustawy wprowadza zasadę, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

64 Po drugie, z pkt 54 niniejszego wyroku wynika, że przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) omawianej ustawy zwolnienie stanowi część tych ram odniesienia, chyba że przesłanki przyznania tego zwolnienia odnoszą się pod względem prawnym lub faktycznym do jednej lub kilku szczególnych cech jedynej kategorii przedsiębiorstw mogących z niego korzystać, przy czym cechy te są nierozdzielnie związane z charakterem tych przedsiębiorstw lub z charakterem ich działalności i pozwalają w ten sposób uznać, że owe przedsiębiorstwa należą do spójnej kategorii.

66 Tymczasem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, przesłanka ta nie wydaje się związana pod względem prawnym lub faktycznym z jedną lub kilkoma szczególnymi cechami przedsiębiorstw będących beneficjentami tego zwolnienia, co pozwoliłoby na zgrupowanie wszystkich tych przedsiębiorstw w ramach spójnej kategorii w rozumieniu pkt 54 i 64 niniejszego wyroku.

67 Przeciwnie, wydaje się, że zwolnienie to może uzyskać każdy podatnik, który posiada grunt, budynek lub budowlę wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym, niezależnie od tego, czy dany podatnik prowadzi działalność gospodarczą, a jeśli ją prowadzi - niezależnie od charakteru tej działalności. Wydaje się zatem, że kategoria beneficjentów zwolnienia podatkowego będącego przedmiotem postępowania głównego odpowiada zróżnicowanej całości, składającej się zarówno z podmiotów niebędących podmiotami gospodarczymi, jak i z przedsiębiorstw, przy czym te ostatnie mogą ponadto przybierać bardzo różne formy prawne i różnić się znacznie pod względem rozmiarów oraz działać w bardzo odmiennych sektorach działalności.

68 Jak wskazuje sąd odsyłający, zwolnienie to wydaje się zatem opierać na neutralnym kryterium, które ma zastosowanie niezależnie między innymi od sektorów lub rodzajów działalności gospodarczej przedsiębiorstw będących beneficjentami lub od ich formy prawnej.

69 Wynika z tego, że - z zastrzeżeniem weryfikacji przez ten sąd - wspomniane zwolnienie należy uznać za stanowiące część ram odniesienia mających zastosowanie w niniejszej sprawie.

70 Po trzecie, wydaje się, że te ramy odniesienia mają autonomiczną logikę prawną z własnymi celami i że owych ram nie można powiązać ze spójną całością normatywną, która ma wobec nich zewnętrzny charakter.

71 Poza tym, co zostało wskazane w pkt 62 i 63 niniejszego wyroku, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika bowiem, że system podatku od nieruchomości realizuje nie tylko cel budżetowy, zasadniczy dla samej funkcji podatku, lecz również - za pomocą zwolnienia podatkowego będącego przedmiotem postępowaniu głównego - cel o charakterze środowiskowym polegający na motywowaniu odnośnych przedsiębiorstw do remontowania nieczynnych bocznicy i do korzystania z transportu kolejowego, który nie powoduje emisji dwutlenku węgla (CO₂) i jest bezpieczniejszy niż transport drogowy.

72 Tymczasem, jak wskazano w pkt 51 niniejszego wyroku, państwo członkowskie w ramach przysługującej mu autonomii podatkowej może w sposób zgodny z prawem realizować za pomocą podatków bezpośrednich, oprócz celu czysto budżetowego, jeden lub kilka innych celów, które stosownie do okoliczności stanowią razem cel właściwych ram odniesienia.

73 Wreszcie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, nie wynika w żaden sposób, że te ramy odniesienia ukształtowano zgodnie z ewidentnie dyskryminującymi parametrami, mającymi na celu obejście prawa Unii w dziedzinie pomocy państwa w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 53 niniejszego wyroku.

74 W konsekwencji, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, z całości powyższych rozważań wynika, że przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienie z podatku od nieruchomości nie przyznaje selektywnej korzyści przedsiębiorstwom będącym beneficjentami tego zwolnienia.

W przedmiocie przesłanki, zgodnie z którą dany środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem

75 Gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego przysparza selektywnej korzyści, nasunie się wówczas pytanie, czy zwolnienie to spełnia przesłankę wspomnianą w pkt 36 niniejszego wyroku, zgodnie z którą rozpatrywany środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem.

76 W tym względzie należy przypomnieć, że nie trzeba wykazać rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadać, czy środek ten może zakłócać konkurencję (...).

77 Taka przesłanka jest spełniona, jeżeli w chwili wejścia w życie rzeczzonego środka na danym rynku istnieje skuteczna konkurencja (...), ponieważ okoliczność, że dany sektor gospodarki został zliberalizowany na szczeblu Unii, może oznaczać rzeczywisty lub potencjalny wpływ pomocy na konkurencję (...).

78 Ponadto Trybunał orzekł już, że środki, które - tak jak zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego - mają na celu zwolnienie przedsiębiorstwa z kosztów, jakie w normalnych warunkach musiałyby ono ponosić w związku z codziennym zarządzaniem lub zwykłą działalnością, zakłócają co do zasady warunki konkurencji (...).

79 Wreszcie należy przypomnieć, że do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy zwolnienie to w świetle jego ogólnych cech zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, bez konieczności badania przez ten sąd indywidualnej sytuacji każdego przedsiębiorstwa (...).

80 Z całości powyższych rozważań wynika, że [art. 107 ust. 1 TFUE](#) należy interpretować w ten sposób, iż nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści.

Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2025 r. III FPS 3/25

(...) przedstawiono składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego do rozstrzygnięcia zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, tj.:

"Czy sformułowanie ustawowe zawarte w [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 z późn. zm.), zgodnie z którym «zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym», stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 2017-2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia cały obszar tych gruntów, czy też ich część, która została faktycznie zajęta pod infrastrukturę kolejową?"

podjął następującą uchwałę:

Sformułowanie zawarte w [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 z późn. zm.), zgodnie z którym «zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: jest udostępniana przewoźnikom kolejowym», stanowi w stanie prawnym obowiązującym w latach 201-2021 podstawę do objęcia zakresem tego zwolnienia jedynie tych części gruntu, które zostały zajęte pod budynki i budowle tworzące infrastrukturę kolejową (usytuowane na obszarze kolejowym).

Uzasadnienie prawne

Zwrócić należy uwagę, że poważna wątpliwość wynika nie tylko z odmiennej oceny prawnej tych przepisów przez stronę skarżącą oraz organ podatkowy i orzekający w tej sprawie Sąd pierwszej instancji (postanowienie NSA z 2 września 2025 r., [III FSK 1020/23](#)). Brak jest także jednolitego stanowiska wypowiedzianego w tych kwestiach przez Naczelnego Sąd Administracyjny, co zostało zauważone przez skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego, który sformułował pytanie do składu siedmiu sędziów (zob. dodatkowo wyrok NSA z 21 czerwca 2023 r., [III FSK 1111/22](#), ONSAiWSA 2023, Nr 6, poz. 92). Nadto uznanie za słuszną tezę, że objęcie omawianym zwolnieniem podatkowym całej działki ewidencyjnej gruntu, której tylko niewielka część jest wykorzystywana (zajęta) na infrastrukturę kolejową, rodzi wątpliwości, czy tego rodzaju sytuacja nie zakłóca konkurencji w rozumieniu [art. 107 ust. 1](#) TfUE, różnicując sytuację prawnopodatkową tych podatników w stosunku do przedsiębiorców, którzy z przywilejów takich nie korzystali, w odniesieniu do gruntów z identyczną zabudową, lecz pozbawionych elementów infrastruktury kolejowej. Powyższe rozważania potwierdzają istnienie zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, albowiem dotyczy ono kwestii prawnej, której wyjaśnienie nastrocza znaczne trudności, w tym z powodu możliwości różnego rozumienia wskazanych przepisów prawnych.

Zapatorywania skarżącej wpisują się w stanowisko składów orzekających Naczelnego Sądu Administracyjnego, prezentowanego w niektórych, przytoczonych wcześniej rozstrzygnięciach, że w [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. prawodawca nie ograniczył przedmiotowego zakresu zwolnienia poprzez wskazanie, aby miały to być jedynie grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową, jak miało to miejsce w stanie prawnym przed dniem 1 lipca 2017 r.

Akcentując znaczenie rozwiązań legislacyjnych przyjętych w przepisach o transporcie kolejowym, do których odsyła ustawa podatkowa, w zakresie rozumienia gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej, a zwłaszcza postanowień pkt 12 [załącznika nr 1](#) do u.t.k. (chodzi o sformułowanie "grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne"), wyprowadza się wniosek, że na podstawie [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a\)](#) u.p.o.l. zwolnieniu podatkowemu podlegały grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, na których znajdują się budynki i budowle infrastruktury kolejowej wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym. Podkreśla się przy tym, że ustawodawca zmienił zasady opodatkowania w kwestii opłat lokalnych ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2022 r., wprowadzając rozwiązanie, zgodnie z którym infrastruktura kolejowa (w tym grunt) korzysta ze zwolnienia jedynie w części zajętej wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy infrastruktury lub świadczenia usług przez operatora obiektu infrastruktury usługowej.

Zaprezentowane wyżej zapatorywania - w ocenie składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego - są nie do zaakceptowania, zważywszy na istotę ulgi podatkowej przyznanej w [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) u.p.o.l., określone w ustawie podatkowej rozumienie przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jak też wynikający z [art. 107 ust. 1](#) TfUE zakaz udzielania pomocy publicznej w sposób zakłócający lub grożący zakłóceniem konkurencji.

Zgodnie z [art. 2 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowią grunty, a nie działki ewidencyjne. W konsekwencji za wątpliwe uznać należy przełamywanie tego imperatywu przepisem zawartym w ustawie niepodatkowej, a zwłaszcza w załączniku do takiej ustawy (przeciwny pogląd prowadzić może do wniosku, że dla celów stosowania ulgi - zwolnienia podatkowego, przedmiot opodatkowania stanowi działka ewidencyjna gruntu, a nie grunt, mimo że nie wynika to ani z [art. 2 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l., ani z [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) tej ustawy). Zgodzić się wypada z poglądem prezentowanym w literaturze, eksponującym znaczenie użytego w [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l., w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie, określenia "jest udostępniana". W konsekwencji w okresie 2017-2021, przewidziana w [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. ulga podatkowa obejmowała tylko takie grunty, budynki i budowle, które były faktycznie udostępniane przewoźnikom kolejowym lub faktycznie wykorzystywane do przewozu osób lub stanowiła linie kolejowe ponadnormatywne (por. L. Etel, R. Dowgier, Podatek od nieruchomości. Komentarz, Warszawa 2025, s. 488-489).

Skoro przedmiotem opodatkowania - w rozumieniu [art. 2 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l. - jest grunt, z tej perspektywy jego powierzchnia winna wyznaczać zarówno podstawę opodatkowania od nieruchomości, jak też wyłączenie i zwolnienie z tej daniny, w takim zakresie, w jakim ten grunt jest faktycznie związany (zajęty, udostępniany, wykorzystywany) na prowadzenie preferowanej przez ustawodawcę działalności gospodarczej.

Do podobnych wniosków prowadzi również analiza [art. 107 ust. 1](#) TfUE, zgodnie z którym "z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi".

Składowi orzekającemu znany jest wyrok TSUE z 29 kwietnia 2025 r., [C-453/23](#), w którym wyeksponowana została następująca teza: "[artykuł 107 ust. 1](#) TfUE należy interpretować w ten sposób, że nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści". Trybunał Sprawiedliwości w przytoczonym orzeczeniu przesądził wprawdzie zgodność - co do zasady - przewidzianej w [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) u.p.o.l. ulgi podatkowej z [art. 107 ust. 1](#) TfUE, to jednak posłużenie się w tym orzeczeniu zwrotem "nie wydaje się, by przepisy państwa członkowskiego, które zwalniają z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle (...), stanowiły środek, który przysparza beneficjentom tego zwolnienia selektywnej korzyści", naprowadza na wniosek, że Trybunał uwzględni możliwość zaistnienia sytuacji, w których taka selektywna korzyść, zakłócająca lub mogąca zakłócać konkurencję wystąpi. Potwierdzeniem tego toku rozumowania jest chociażby akapit 61 ww. wyroku, w którym wskazano, że do sądu odsyłającego należy zbadanie, czy [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) u.p.o.l., który zwalnia z podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, gdy jest ona udostępniana przewoźnikom kolejowym, może przyznawać selektywną korzyść przedsiębiorstwom korzystającym z tego zwolnienia w rozumieniu [art. 107 ust. 1](#) TfUE. Gdyby sąd odsyłający doszedł do wniosku, że zwolnienie będące przedmiotem postępowania głównego przysparza selektywnej korzyści, nasunie się wówczas pytanie, czy zwolnienie to spełnia przesłankę wspomnianą w pkt 36 ww. wyroku Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z którą rozpatrywany środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem (por. akapit 75 uzasadnienia ww. wyroku).

Wymaga podkreślenia, że według Trybunału Sprawiedliwości nie trzeba wykazywać rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadać, czy środek ten może zakłócać konkurencję (akapit 76 uzasadnienia ww. wyroku). To do sądu odsyłającego należy dokonanie oceny, czy zwolnienie to w świetle jego ogólnych cech zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem, bez konieczności badania przez ten sąd indywidualnej sytuacji każdego przedsiębiorstwa (akapit 79 uzasadnienia ww. wyroku).

Składowi siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z urzędu znane są przypadki, w których na kilku, a nawet kilkunastohektarowej działce ewidencyjnej gruntu tylko znikomy procent wykorzystywany był na lokalizację elementów infrastruktury kolejowej (np. jak w rozpatrywanej sprawie, przebiegał kabel zasilający inne elementy takiej infrastruktury, zlokalizowane na innych działkach). Przyjęcie stanowiska o objęciu całej działki ewidencyjnej zwolnieniem podatkowym, nawet wówczas, gdy na pozostałych jej częściach usytuowane były budynki i budowle o innych niż kolejowe celach gospodarczych (one same nie korzystały ze zwolnienia, lecz objęte nim były grunty), może zakłócać konkurencję w rozumieniu [art. 107 ust. 1](#) TfUE, różnicując sytuację prawnopodatkową tych podatników w stosunku do przedsiębiorców, którzy z przywilejów takich nie korzystali, w odniesieniu do gruntów z identyczną zabudową, lecz pozbawionych elementów infrastruktury kolejowej.

Ulga podatkowa, stanowiąc wyłom od zasady powszechności opodatkowania, nie może wykraczać poza cel, dla którego została ustanowiona. Warto w tym miejscu odwołać się do stanowiska zawartego w wyroku Trybunału Sprawiedliwości z 9 października 2014 r., [C-522/13](#), *Ministerio de Defensa i N. S.A. v. Concello de Ferro* (ECLI:EU:C:2014:2262). Zdaniem Trybunału Sprawiedliwości, odnośnie do systemu podatku od nieruchomości przewidującego zwolnienie od tej daniny dla celów obrony narodowej, który może mieć zastosowanie do przedsiębiorstwa, które prowadzi również działalność w innych dziedzinach i w tym zakresie znajduje się w sytuacji porównywalnej z innymi przedsiębiorstwami, które wykazują taką samą aktywność gospodarczą, z pominięciem celów obronnych, omawiane przedsiębiorstwo uzyskiwałoby, w odniesieniu do swej działalności cywilnej, korzyść podatkową, której nie mogą się domagać inne spółki znajdujące się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Trybunał Sprawiedliwości uznał, że taka nieograniczona ulga podatkowa ma charakter selektywny, zwalnia bowiem z podatku również tę część aktywności i majątku spółki N., która nie pozostaje w związku z celem zwolnienia (obronnością).

W ocenie rozpatrującego przedstawione zagadnienie prawne składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, podobna sytuacja może dotyczyć zwolnienia z podatku od nieruchomości od całej działki ewidencyjnej części przedsiębiorców tylko dlatego, że na jej części znajdują się elementy infrastruktury kolejowej. Dzięki temu zyskują przewagę na rynku nie płacąc podatku od nieruchomości od tej części gruntu, na której prowadzą inną działalność niezwiązaną z ustanowioną preferencją (lub która pozostaje w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w rozumieniu [art. 1a ust. 1 pkt 3](#) u.p.o.l.), względem takich przedsiębiorców, na działkach których infrastruktura kolejowa nie występuje.

W efekcie za usprawiedliwiony należy uznać pogląd, że objęcie całej działki ewidencyjnej gruntu zwolnieniem podatkowym, o którym mowa w [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) u.p.o.l., oznacza przyznanie beneficjentom zwolnienia od podatku selektywnej korzyści, mogącej zakłócać konkurencję, w sytuacji gdy tylko na fragmencie tego gruntu zlokalizowane (posadowione) zostały budynki lub budowle zaliczane do infrastruktury kolejowej udostępnianej przewoźnikom kolejowym, jest ona w całości zaliczana do gruntów przedsiębiorcy związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w rozumieniu [art. 1a ust. 1 pkt 3](#) u.p.o.l., a inni przedsiębiorcy dysponujący, jako podatnicy podatku od nieruchomości, podobnymi gruntami, lecz pozbawionymi infrastruktury kolejowej, obowiązani są uiszczać podatek od całego gruntu wg najwyższych stawek.

W analizowanym kontekście istotne jest pojęcie drogi kolejowej, która obejmuje zasadniczo budowle (tor lub tory), a inne elementy (budynki, grunty) o tyle, o ile są one z nimi funkcjonalnie połączone. Element funkcjonalny odnieść należy także do gruntów wskazanych w pkt 12 [załącznika nr 1](#) do u.t.k. "Grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11" stanowią zatem infrastrukturę kolejową wtedy, gdy zgodnie z wprowadzeniem do [załącznika nr 1](#) do u.t.k. "tworzą część linii kolejowej, bocznicę kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania" oraz te części gruntu, które są niezbędne do obsługi wskazanej infrastruktury kolejowej. Zasadny zatem jest wniosek, że uznanie w ustawie o transporcie kolejowym za element infrastruktury kolejowej całej działki ewidencyjnej gruntu, ze względu na to, że chociaż na ich części znajduje się infrastruktura kolejowa, bez względu na to, do jakich celów jest wykorzystywana pozostała ich część, nie przesądza o tym, czy faktycznie cała działka ewidencyjna będzie korzystała ze zwolnienia, o którym mowa w [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) u.p.o.l.

Zdaniem składu siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego, jeżeli części gruntu, na których zlokalizowana jest infrastruktura kolejowa nie pokrywają się z granicami działek określonymi w ewidencji gruntów i budynków, z ulgi podatkowej, o której mowa w [art. 7 ust. 1 pkt 1](#) u.p.o.l., może korzystać ta część działki, która wiąże się z realizacją preferowanego celu podatkowego. W razie wątpliwości, o zakresie zwolnienia przesądza stan faktyczny. Za powierzchnię, która związana jest z preferowaną przez prowadzącą funkcją/przeznaczeniem (jest zajęta na obiekty budowlane wchodzące w skład infrastruktury kolejowej) uznać należy grunty, na których zlokalizowane zostały obiekty wymienione w pkt 1-11 [załącznika nr 1](#) do u.t.k., powiększone o obszar koniecznej obsługi tychże obiektów, jak też części gruntu, które z uwagi na istniejącą infrastrukturę kolejową nie mogą być wykorzystane ze względów prawnych do realizacji innych celów. Powierzchnia ta niekoniecznie zatem odpowiadać musi faktycznym granicom geodezyjnym działki gruntu. Kluczowe znaczenie dla ustalenia obszaru gruntów zajętych na infrastrukturę kolejową w powyżej przedstawionym znaczeniu, mogą mieć takie dowody, jak mapy sporządzone przez uprawnionego geodetę z wyraźnym wskazaniem linii odgraniczających te części działki, które wykorzystywane są na preferowany cel podatkowy (zob. np. wyrok NSA z 21 czerwca 2023 r., [III FSK 1111/22](#), ONSAiWSA 2023, Nr 6, poz. 92). Kwestia ta zresztą będzie musiała być w analogiczny sposób rozwiązana w ramach obecnego stanu prawnego, tj. [art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a](#) u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r.

Tematy do dyskusji:

- 1) Ogólne znaczenie wyroku TSUE dla praktyki podatkowej i pomocowej. Wyrok to rewolucja czy tylko racjonalizacja podejścia w temacie pomoc publiczna a podatki.

- 2) O czym jest uchwała NSA? Czy uchwała prawidłowo implementuje wyrok TSUE? Czy można mówić o kontrowersjach dotyczących przesłanki selektywności w uchwale?
- 3) Wersje językowe uzasadnienia – czy faktycznie są różnice i powinny mieć one znaczenia .
- 4) Praktyka organów podatkowych i sądów po uchwale w sprawach zwolnienia kolejowego.
- 5) Czy uchwały NSA w sprawach PON są prawotwórcze?
- 6) Znaczenie wyroku TSUE i uchwały do stanu prawnego od 2022 r. i potencjalnych przyszłych zmian.
- 7) Wyrok TSUE a zakres uprawnień gmin przy wprowadzaniu własnych preferencji podatkowych.