

1. Orzecznictwo

1.1. Zwolnienie dla portów (art. 7 ust. 1 pkt 2 UPiOL)

Wyrok NSA z 29.04.2026 (III FSK 1605/25)

Brak uzasadnienia pisemnego

Wyrok utrzymany w mocy: Wyrok WSA w Szczecinie z 8.10.2025 (I SA/Sz 338/25)

W powyższym kontekście stanowisko wyrażone w powoływanym przez Stronę wyroku III FSK 4345/21 istotnie wydaje się stanowiskiem odosobnionym, tym bardziej iż w uzasadnieniu swojego wyroku sąd ten w składzie orzekającym nie odniósł się do dotychczasowego bogatego dorobku orzeczniczego NSA w zakresie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. NSA w wyroku III FSK 4345/21 opowiedział się jedynie za zastosowaniem wyłącznej wykładni językowej wskazanego przepisu, podczas gdy w ugruntowanej dotychczas linii orzeczniczej NSA co prawda także wskazuje na pierwszeństwo zastosowania zasady wykładni językowej, ale zarazem wyjaśnia, że w sytuacji gdy pojęcie "infrastruktury portowej" zostało przez ustawodawcę wyjaśnione w u.p.p.m., posłużenie się wyłącznie regułami wykładni językowej, w oderwaniu od przyjętego przez ustawodawcę znaczenia, byłoby nieuzasadnione i błędne szczególnie z tej przyczyny, że zwrot "infrastruktura portowa" nie stanowi elementu języka ogólnego używanego powszechnie w zwykłych codziennych sytuacjach, a jest zdefiniowany w u.p.p.m. – co uzasadnia zastosowanie wykładni systemowej. Zdaniem Sądu ten ostatni pogląd jest zdecydowanie bardziej przekonujący, tym bardziej że poparto go również dokonaną wykładnią historyczną obowiązujących uregulowań.

Wyrok WSA w Opolu z 2.04.2026 (I SA/Op 898-903/25)

Zatem w wyniku dokonanej nowelizacji art. 7 ust. 1 pkt 2 upol obecne jego brzmienie - począwszy od 1 stycznia 2025 r.- nie budzi już wcześniejszych wątpliwości, iż zakresem zwolnienia są objęte wyłącznie budowle infrastruktury portowej w portach morskich lub przystaniach morskich oraz zajęte pod nie grunty, a także budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów morskich lub przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty.

Odnosząc się jednakże do stanu prawnego sprzed nowelizacji, kluczowe jest zwrócenie uwagi, że z powodu budzącego poważne wątpliwości interpretacyjne brzmienia art. 7 ust. 1 pkt 2 upol, w kontekście zakresu przedmiotowego zwolnienia, zachodzi konieczność rozważenia, czy nie zaistniały w niniejszej sprawie podstawy do uwzględnienia art. 2a Ordynacji podatkowej, zawierającej dyrektywę, aby niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego były rozstrzygane na korzyść podatnika (in dubio pro tributario). Naruszenie tej reguły ma zaś miejsce, gdy wyniki wykładni przepisów prawa podatkowego prowadzą do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, przy jednoczesnym wyborze opcji niekorzystnej dla podatnika (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lutego 2026 r. sygn. akt III FSK 1446/24). Jednocześnie przepis ten nakazuje rozstrzygnięcie na korzyść podatnika wyłącznie tych wątpliwości, które dotyczą prawa, nie zaś wątpliwości co do stanu faktycznego. Taka właśnie sytuacja ma miejsce w niniejszej sprawie, w której istota sporu na obecnym etapie jej rozpoznania, sprowadza się wyłącznie do zakresu zwolnienia przewidzianego w regulacji ustawowej art. 7 ust. 1 pkt 2 upol, czyli wątpliwości interpretacyjnych dotyczących przepisów prawa.

(...)

Jednocześnie obie strony postępowania sądowoadministracyjnego zgodne są w podstawowej kwestii, iż brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 2 upol, w którym użyto nie mającego definicji legalnej na gruncie ustawy podatkowej zwrotu "infrastruktura portowa", powoduje to, że jego interpretator staje przed wyborem, czy dokonać wykładni tego pojęcia według reguł językowych, czyli z odwołaniem do jego znaczenia w języku potocznym, czy też przeanalizować znaczenie omawianego zwrotu w kontekście szerszym, w tym przypadku z uwzględnieniem art. 2 pkt 4 ustawy o portach i przystaniach morskich, przy zastosowaniu co najmniej trzech rodzajów wykładni (językowej, systemowej, funkcjonalnej).

Zatem analizując ten aspekt sprawy należy zwrócić uwagę, iż w świetle stanowisk prezentowanych przez strony niniejszego postępowania, wątpliwości dotyczą także kwestii zakresu stosowania poszczególnych reguł wykładni prawa, w odniesieniu do odkodowania regulacji prawa podatkowego dotyczącej prawa do skorzystania ze zwolnienia podatkowego.

W tym miejscu, z uwagi na charakter regulacji art. 7 ust. 1 pkt 2 upol, niezbędnym staje się odwołanie do jednolitej linii orzeczniczej, ukształtowanej na tle regulacji prawa podatkowego dotyczących ulg i zwolnień, iż przepisy tego rodzaju podlegają ścisłej wykładni, co oznacza, że nie można ich interpretować rozszerzająco, lecz dokładnie

według literalnego brzmienia (*exceptiones non sunt extendendae*). Wyjątki od wymagają przy ich stosowaniu precyzyjnego spełnienia wymogów ustawowych.

(...)

W tym stanie rzeczy Sąd podzielił zasadniczy zarzut skargi, eksponowany przez pełnomocnika Skarżącej na rozprawie, iż w realiach rozpoznawanej sprawy, z uwagi na specyfikę zapisu art. 7 ust. 1 pkt 2 upol - w brzmieniu obowiązującym w niniejszej sprawie - zwalniającego od podatku od nieruchomości: budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty, należało dokonać jego interpretacji z zastosowaniem przewidzianej w art. 2a zasady *in dubio pro tributario*. W myśl tej zasady, w sytuacji gdy wyniki wykładni doprowadzą do wyłonienia kilku hipotez interpretacyjnych, z których żadna nie byłaby przekonująca, niedające się usunąć wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść podatnika. Innymi słowy, naruszenie wspomnianej zasady to nierespektowanie w takich warunkach wyboru przez podmiot obowiązany z tytułu podatku hipotezy interpretacyjnej (spośród kilku możliwych) najbardziej dla podatnika korzystnej. A taka sytuacja zaistniała w rozpoznawanej sprawie.

1.2. Budowle wałów ochronnych, grunty pod wałami ochronnymi i położone w międzywałach (art. 7 ust. 1 pkt 9 UPiOL)

Wyrok NSA z 19.03.2025 (III FSK 3/25)

Naturalny proces spływu lub też przesiąkania (infiltracji) wody wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, sam w sobie nie może wyznaczać granic i obszaru "zajęcia" gruntów na działalność gospodarczą w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 9 u.p.o.l.

Wyrok NSA z 8.11.2023 (III FSK 3365/21)

Grunty pod wałami lub w międzywałach, będące w posiadaniu przedsiębiorcy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości tylko wówczas, gdy przedsiębiorca wykorzystuje go bezpośrednio do prowadzenia działalności gospodarczej. Jeżeli takie grunty nie są wykorzystywane przez przedsiębiorcę do takiej działalności, lecz jedynie są w jego posiadaniu, to takie grunty są objęte zwolnieniem z podatku od nieruchomości.

1.3. Definicja obszaru kolejowego (art. 7 ust. 1 pkt 1c UPiOL)

Wyrok WSA w Gliwicach z 13.08.2025 (I SA/GI 165/24)

Zasadnicze znaczenie dla rozpoznawanej sprawy ma zatem ustalenie znaczenia pojęcia "obszar kolejowy". Z art. 7c ust. 1 pkt 1c u.p.o.l. wynika, że status gruntów jako wchodzących w skład obszaru kolejowego jest bowiem decydujący dla zastosowania zwolnień wobec samych gruntów, jak też położonych na nich budynków i budowli. Z uwagi na bezpośrednie odesłanie w ustawie podatkowej do art. 4 pkt 8 u.t.k. ten ostatni przepis współtworzy normę prawnopodatkową. Przytaczany wielokrotnie przez obie strony art. 4 pkt 8 u.t.k. stanowi, że: "obszar kolejowy to powierzchnia gruntu określona działkami ewidencyjnymi, na której znajduje się droga kolejowa, budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy".

Stosując wykładnię przepisów prawa, w szczególności z zakresu prawa daniowego wiodące znaczenie mają językowe metody wykładni. Wśród dyrektyw interpretacyjnych tekstu prawnego powszechnie wskazuje się zakaz wykładni *per non est*, to jest takiej w której przy rekonstruowaniu treści normy prawnej z przepisu prawa pomija się pewne części tekstu.

Uwzględniając powyższe przyjąć zdaniem Sądu należało, że na miano obszaru kolejowego zasługują tylko takie grunty przez które przebiega droga kolejowa - osobno zdefiniowana w art. 4 pkt 1a u.t.k. - czyli znajdują się na nim tor albo tory wraz elementami infrastruktury kolejowej wymienionymi w załączniku nr 2 pkt 2-11 niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot. Zwolnienie obejmuje:

wspomniane grunty w ich granicach ewidencyjnych, na których znajdują się elementy drogi kolejowej.

znajdujące się na gruncie budynki, budowle i urządzenia (zdefiniowane w tym wypadku w ustawie Prawo budowlane).

przedmioty opodatkowania wymienione w pkt 1 i 2, o ile są przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy.

Brzmienie art. 4 pkt 8 u.t.k. nie daje powodów do tego aby zwrot "przeznaczone do zarządzania i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy" odnosić wyłącznie do budynków, budowli i urządzeń z pominięciem drogi kolejowej. Art. 4 pkt 8 u.t.k. został zredagowany w ten sposób, że "droga kolejowa, budynki, budowle i urządzenia" zostały wymienione w jednym ciągu przedzielonym przecinkami, po którym następuje wskazanie zespołu cech jakie powinny te obiekty spełniać tj. powinny być przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy.

Powyższy sposób rozumienia art. 4 pkt 8 u.t.k. wspiera to, że użyto w nim pojęcia "droga kolejowa", o złożonej definicji zawierającej między innymi grunty funkcjonalnie połączone z torem albo torami oraz obiekty stanowiące elementy infrastruktury kolejowej. Równocześnie w porządku prawnym występuje pojęcie "infrastruktury kolejowej" z art. 4 pkt 1 u.t.k. Ma ono szerokie znaczenie i obejmuje katalog przedmiotów szczegółowo wyliczonych w pkt 1 do 12 załącznika nr 1, wśród których znajdują się również tory kolejowe, pod warunkiem jednak że tworzą część linii kolejowej, bocznicę kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania.

Pojęcie infrastruktury kolejowej z art. 4 pkt 1 u.t.k. obejmuje tory kolejowe i grunty (załącznik nr 1 pkt 1 i 12). Jednocześnie droga kolejowa o której mowa w art. 4 pkt 1a u.t.k. to również, tor/tory kolejowe oraz elementy wymienione w załączniku nr 1 pkt 2-12 a zatem także grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy (infrastruktury kolejowej) wymienione w pkt 1-11 załącznika nr 1 do u.t.k.

Wprowadzenie odrębnego od "drogi kolejowej", czy "infrastruktury kolejowej" pojęcia "obszaru kolejowego" ma sens, jeżeli wyodrębni się cechę wyróżniającą dla przedmiotów materialnych stanowiących wspólne desygnaty tychże pojęć. Innymi słowy funkcjonowanie pojęć "infrastruktury kolejowej", "drogi kolejowej" oraz "obszaru kolejowego" jako użytecznych narzędzi legislacyjnych wymaga, aby zakresy znaczenia pojęć różniły się. Nie można stawiać znaku równości pomiędzy pojęciem "infrastruktura kolejowa" oraz "droga kolejowa", jak też nie dopuszczalne jest równoważne traktowanie "infrastruktury kolejowej" oraz "obszaru kolejowego". Na tym tle cechą wyróżniającą "obszar kolejowy" od "infrastruktury kolejowej" jest to, że odnosi się wyłącznie do dróg kolejowych kwalifikowanych jako elementy infrastruktury kolejowej, które są przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy. Z powyższych względów Sąd nie mógł zgodzić się ze stanowiskiem wyrażonym w powołanym przez stronę skarżącą wyroku Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów z 9 lipca 2020 r.

Pojęcie infrastruktury kolejowej zdefiniowane w art. 4 pkt 1 u.t.k. poprzez odesłanie do załącznika nr 1 do ustawy jest nadzwyczaj szerokie. Skatalogowane w załączniku przedmioty będą uważane, za infrastrukturę kolejową jeżeli tworzą część linii kolejowej, bocznicę kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania. Z uwagi na treść art. 4 pkt 1 u.t.k. w zw. z pkt 1 oraz 12 załącznika nr 1 do u.t.k. infrastrukturę kolejową będą tworzyć grunty na których znajdują się tory stanowiące bocznicę kolejową. Grunty takie nie będą jednak tworzyć obszaru kolejowego jeżeli znajdujące się na nich tory (droga kolejowa), budynki, budowle i urządzenia nie będą przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy. Można zatem stwierdzić, że w opisanym we wniosku stanie faktycznym Spółka posiada grunty tworzące infrastrukturę kolejową, gdyż znajdują się na nich tory bocznicę i inne elementy (np. urządzenia sterowania ruchem kolejowym). Nie stanowią one obszaru kolejowego bowiem nie są przeznaczone do do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy, lecz do "obsługi" bocznicę.

Zgodzić należy się ze stroną skarżącą, że bocznicę kolejową to rodzaj drogi kolejowej. Powyższe wywieść można z art. 4 pkt 10 u.t.k. który stanowi, że bocznicę kolejową wyznaczoną przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa, połączona bezpośrednio lub pośrednio z linią kolejową, służąca do wykonywania czynności ładunkowych, utrzymaniowych lub postoju pojazdów kolejowych albo przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej. Równocześnie z przytoczonego przepisu oraz dalszej regulacji u.t.k. wynika, co do czego strony pozostają zgodne, że bocznicę kolejową nie stanowi elementu linii kolejowej służy do innych czynności niż eksploatacja, zarządzanie, utrzymanie oraz przewóz osób i rzeczy. Skoro bocznicę stanowi drogę kolejową, lecz nie służącą celom o jakich mowa w art. 4 ust. 8 u.t.k. to w konsekwencji istnienie bocznicę nie czyni z powierzchni gruntu na którym jest położona obszaru kolejowego (w graniach ewidencyjnych gruntu). Dopuszczyć można sytuację, w której bocznicę będzie znajdować się obrębie obszaru kolejowego, to jest gdy mieścić się będzie na działce gruntu w której granicach ewidencyjnych znajduje się droga kolejowa, budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do eksploatacji, utrzymania i zarządzania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy. W przypadku jednakże bocznicę położonej poza obszarem kolejowym właściciel nieruchomości będący użytkownikiem takiej bocznicę, o jakim mowa w art. 4 pkt 10a u.t.k. nie będzie mógł korzystać ze zwolnienia (por.

wyrok WSA w Białymstoku z 11 czerwca 2024 r. sygn. akt I SA/Bk 244/23 - powołane orzeczenia sądów administracyjnych dostępne poprzez Centralną Bazę Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Niezależnie od przeprowadzonej na potrzeby wykładni art. 7 ust. 1 pkt 1c u.p.o.l. analizy językowej ukierunkowanej na badanie zakresu znaczenia przenikających się wzajemnie pojęć "infrastruktury kolejowej", "drogi kolejowej", "obszaru kolejowego", należy zdaniem Sądu uwzględnić, to że w u.t.k. różnicuje się pojęcia obszaru kolejowego oraz bocznic kolejowej (art. 15 ust. 1 pkt 1 u.t.k.). Przepis ten stanowi, że Prezes UTK i pisemnie upoważnione przez niego osoby: 1) mają prawo wstępu na obszar kolejowy i na bocznic kolejowe oraz do pomieszczeń związanych z prowadzeniem i bezpieczeństwem ruchu kolejowego oraz do pojazdów kolejowych wraz z prawem przejazdu w pociągach i pojazdach kolejowych. Biorąc zatem pod uwagę wykładnię systemową wewnętrzną u.t.k. pojęcia obszaru kolejowego i bocznic kolejowej są odrębne, a to drugie nie zawiera się w pierwszym. Uzupełniająco wskazać przychodzi, że status obszaru kolejowego wiąże się z istotnymi ograniczeniami w jego wykorzystaniu. Otóż, stosownie do art. 53 § 2 u.t.k. budowle i budynki mogą być usytuowane w odległości nie mniejszej niż 10 m od granicy obszaru kolejowego, z tym że odległość ta od osi skrajnego toru nie może być mniejsza niż 20 m, z zastrzeżeniem obiektów zabytkowych oraz przeznaczonych prowadzenia ruchu kolejowego i utrzymania linii kolejowej oraz do obsługi przewozu osób i rzeczy. Wstęp na obszar kolejowy jest istotnie ograniczony, gdyż może nastąpić w miejscach wyznaczonych przez zarządcę, a poza tymi miejscami wyłącznie przez osoby do tego uprawnione (art. 58 ust. 1 i 2 u.t.k.). Dozorowanie obszaru kolejowego stanowi jedno z głównych zadań straży ochrony kolei (art. 60 ust. 1 pkt 1 u.t.k.).

(...)

Jako, że bocznic wchodząca w skład infrastruktury prywatnej wraz z powierzchnią gruntów na których jest położona nie tworzy obszaru kolejowego, to uprawnione jest stwierdzenie, iż w rozpatrywanej sprawie nie została spełniona podstawowa przesłanka pozytywna dla skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1c u.p.o.l. Niecelowe jest wobec tego przechodzenie do badania spełnienia pozostałych warunków jego zastosowania.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 10.07.2025 (I SA/Wr 149/25)

Trafnie również organ I instancji przyjął w tym stanie rzeczy, że zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1c u.p.o.l. nie może mieć zastosowania dla gruntów po zlikwidowanej linii kolejowej z uwagi na fakt, że nie stanowią one obszaru kolejowego. Podnoszona w skardze okoliczność, że działki po zlikwidowanej linii kolejowej pozostają w "rezerwie" pod realizację przyszłych przedsięwzięć inwestycyjnych nie zmienia prawidłowości ustaleń organu podatkowego co do tego, że w ustalonym stanie faktycznym brak było podstaw do zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1-1c u.p.o.l. W ustawie brak jest wyraźnego zwolnienia dla gruntów we wspomnianej "rezerwie". Należy przy tym pamiętać, że zwolnienia od podatku należą do tej kategorii przepisów prawa, przy wykładni których należy stosować interpretację ścisłą, a nie rozszerzającą, co też prawidłowo uczynił organ podatkowy (por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 czerwca 2025 r. sygn. akt I SA/Wr 150/25, CBOSA).

1.4. Wybrane inne zwolnienia

Organizacje pożytku publicznego (art. 7 ust. 1 pkt 14 UPiOL)

Wyrok NSA z 18.06.2025 (III FSK 1135/24)

Przez pojęcie "zajęcie", o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. należy rozumieć faktyczne wykorzystywanie nieruchomości (gruntu, budynku, lokalu) do wykonywania czynności składających się konkretnie na działalność pożytku publicznego, z wyłączeniem innych funkcji. O zwolnieniu nie decyduje sam fakt posiadania przez fundację nieruchomości, lecz faktyczne i rzeczywiste zajęcie jej na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego. Konieczne jest zatem wykazanie w każdym przypadku konkretnych czynności świadczących o faktycznym wykorzystywaniu nieruchomości na cele ściśle określone w statucie. Działalność ta ma być prowadzona przez organizację pożytku publicznego.

Wyrok NSA z 21.11.2025 (III FSK 996/24)

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. stanowi o zwolnieniu z podatku od nieruchomości zajętych na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizację pożytku publicznego. Zwolnienie to obejmuje także nieruchomości niebędące własnością organizacji pożytku publicznego, a jedynie przez nie zajmowane. Jednak gdy w budynku będącym w posiadaniu organizacji pożytku publicznego wykonywane są dwa rodzaje działalności - nieodpłatna i odpłatna, to nie ma podstaw do tego, aby budynek ten korzystał ze zwolnienia.

Wyrok NSA z 18.06.2025 (III FSK 1055/24)

Przepis art. 5 ust. 1 u.p.o.l. wprowadza kompetencję rady gminy do określania stawek podatku od nieruchomości oraz określa stawki maksymalne. To zatem rada gminy w drodze uchwały określa wysokość stawek podatkowych. Według tej regulacji grunty, budynki lub ich części "pozostałe" podlegają opodatkowaniu przy uwzględnieniu wymienionych w ww. przepisach stawek, m.in. w przypadku gdy są zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego. O wskazanym "zajęciu" można mówić jedynie wtedy, gdy dany przedmiot opodatkowania faktycznie jest wykorzystywany do prowadzenia odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Warunek utrzymania i konserwacji zabytków (art. 7 ust. 1 pkt 6 UPiOL)

Wyrok NSA z 13.02.2026 (III FSK 786/25)

Zawarte w ewidencji gruntów i budynków dane można podzielić na dwie kategorie. Pierwszą z nich tworzą dane Warunkiem zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. jest wykazanie, iż obiekt wpisany do indywidualnego rejestru zabytków jest utrzymywany i konserwowany zgodnie z przepisami o ochronie zabytków. Istota zwolnienia wiąże się z nieobciążaniem właściciela (posiadacza) obiektu zabytkowego dodatkowymi kosztami w postaci podatku od nieruchomości w związku z tym, że ponosi nakłady na utrzymanie i konserwację takiego obiektu. Art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. za opiekę nad zabytkiem nie uznaje samego utrzymania zabytku w stanie niepogorszonym, lecz nakłada na posiadacza zabytku powinność podejmowania działań pozwalających zachować walory historyczne czy naukowe. Tak właśnie należy interpretować użyty w omawianym przepisie zwrot legislacyjny "utrzymania i konserwacji".

Wyrok NSA z 3.12.2025 (III FSK 746/25)

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 6 u.p.o.l. za opiekę nad zabytkiem nie uznaje samego utrzymania zabytku w stanie niepogorszonym, lecz nakłada na posiadacza zabytku powinność podejmowania działań pozwalających zachować walory historyczne czy naukowe.

Statutowa działalność wśród dzieci i młodzieży (art. 7 ust. 1 pkt 5 UPiOL)

Wyrok NSA z 9.04.2026 (III FSK 1061/25)

Stosownie do postanowień art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. aby można było zastosować zwolnienie od podatku muszą zaistnieć kumulatywnie dwie przesłanki:

- 1) grunty, budynki lub ich części muszą być zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu;
- 2) grunty, budynki lub ich części nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Wyrok NSA z 1.04.2026 (III FSK 1375/24)

Trwałe zajęcie gruntów na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży oznacza, że na gruntach nie może być prowadzona inna działalność równocześnie bądź wymiennie z obozowiskami i bazami wypoczynkowymi. Przez "zajęcie" nieruchomości lub ich części, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., należy rozumieć faktyczne, rzeczywiste wykonywanie konkretnych czynności, działań na nieruchomości powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu. Zajęcie ma mieć taki charakter, który wyklucza możliwość prowadzenia innej działalności.

Budynki zajęte na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej (art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c UPiOL)

Wyrok WSA w Warszawie z 10.09.2025 (III SA/Wa 988/25)

Aby budynki były uznane za korzystające ze zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. c u.p.o.l., muszą być w nich rzeczywiście prowadzone czynności składające się na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej. Pomieszczenia socjalne, kontrolne czy magazynowe wymogu tego nie spełniają. pomieszczenia kontrolne niezbędne do obsługi chowu i hodowli królików w zakresie wentylacji, elektryczności, termoregulacji,

monitoringu, pomieszczenia socjalne: toalety, natryski prysznicowe, pomieszczenia, w których będzie możliwość przebrania się w sterylne ubrania oraz pomieszczenia do spożycia posiłku przez pracowników nie są pomieszczeniami zajętymi na prowadzenie działu specjalnego produkcji rolnej. Wymienione wyżej funkcje nie ograniczają też prowadzenia innej działalności np. biurowej, co wyklucza zwolnienie z podatku od nieruchomości. Reasumując pomieszczenia socjalno-biurowe nie są uznawane w orzecznictwie za zajęte na prowadzenie działu specjalnego produkcji rolnej. Tym bardziej takiej funkcji nie spełnia pomieszczenie do spania dla osoby pełniącej całodobowy dozór hodowli lub załogi, która musi być na miejscu w oczekiwaniu na odbiór królików z uwagi na logistykę transportową.

Wyrok WSA w Łodzi z 12.03.2026 (I SA/Łd 716/25)

Zdaniem Sądu, zasadnie organy podatkowe uznały, że budynek biurowo-socjalny służy przede wszystkim B. Sp. z o.o. do działalności handlowej, a nie rolniczej. Ponadto jest wykorzystywany na cele biurowo-socjalne realizuje odmienne funkcje niż rolnicza (nie jest przystosowany do przechowywania środków produkcji rolnej, magazynowania produktów rolniczych, prowadzenia produkcji rolnej). Nie można więc przyjąć, że będzie "służył wyłącznie działalności rolniczej", co jest warunkiem zastosowania zwolnienia przedmiotowego określonego w art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b u.p.o.l. Pozostałe obiekty budowlane i budynki znajdujące się na nieruchomości, w ocenie organu podatkowego, służą działalności rolniczej, dlatego zasadnie objęte są zwolnieniem przedmiotowym określonym w art. 7 ust. 1 pkt 4 lit. b i c u.p.o.l.

1.5. Zwolnienia z uchwał rad gmin

Wyrok NSA z 23.04.2025 (III FSK 1234/23)

Zwolnienie określone w art. 7 ust. 3 u.p.o.l. może dotyczyć wyłącznie przedmiotu, a więc nieruchomości wykorzystywanych do różnego rodzaju działalności. Przy czym, co istotne, przedmiot ten winien być tak określony, żeby nie była możliwa identyfikacja konkretnego podatnika, a więc cechy przedmiotu muszą zostać tak w przepisach określone, żeby dotyczyły potencjalnie (hipotetycznie) nieoznaczonego indywidualnego podatnika.

Wyrok NSA z 16.05.2024 (III FSK 302/22)

Zwolnienie z podatku od nieruchomości podatnik nabywa z mocy samej uchwały rady gminy, po spełnieniu warunków zawartych w przepisach dotyczących udzielania pomocy publicznej i brak jest podstaw prawnych do uzależnienia jego przyznania od złożenia przez podatnika określonych dokumentów.

Wyrok NSA z 23.04.2024 (III FSK 1577/23)

Art. 20c u.p.o.l. wprost wskazuje w jakich przypadkach należy stosować formułę de minimis i wyraźnie pomija przy tym zwolnienia przedmiotowe, o których mowa w art. 7 ust. 3 u.p.o.l.

Skoro ustawodawca zobowiązuje gminę do podejmowania uchwał "z uwzględnieniem przepisów dotyczących pomocy publicznej" (art. 20b u.p.o.l.), to wynika z tego, że gmina ma obowiązek przestrzegać także postanowień Rozporządzenia 651/2014, w tym jego artykułu 55, zgodnie z którym pomoc na infrastrukturę sportową i wielofunkcyjną infrastrukturę rekreacyjną jest zgodna z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 ust. 3 Traktatu.

Jeżeli dana pomoc jest uznana za zgodną z art. 107 ust. 3 Traktatu - a to w sprawie jest niewątpliwe - to stosowanie formuły de minimis jest nieusprawiedliwione, co wynika z wymogu art. 20b "uwzględnienia przepisów dotyczących pomocy publicznej".

Pomoc publiczna udzielana w formule de minimis ma bowiem charakter wyjątku - dotyczy sytuacji niedopuszczalności działania jako niezgodnego z TFUE.

2. Tematy do dyskusji:

1. Czy katalog zwolnień ma spójny cel legislacyjny, czy jest raczej wynikiem historycznych naleciałości?
2. Czy system zwolnień jest faktycznie równy dla podatników (np. na tle klasyfikacji gruntów)?
3. Czy orzecznictwo nie idzie zbyt mocno w kierunku ograniczania zwolnień (ponad wykładnię językową)?
4. Jak oceniamy wpływ zwolnień z uchwał rad gmin na dochody JST - i czy to w ogóle powinien być argument interpretacyjny?

