



Wyrok TSUE w sprawie polskiego podatku od nieruchomości

29 kwietnia 2025 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydał wyrok w polskiej sprawie, w zakresie możliwości zwalniania z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej (sprawa C-453/23).

Publikacja: 19.05.2025 00:00



Foto: Adobe Stock

Szymon Chyra, Zofia Muszala

Spór w orzecznictwie krajowym

Zgodnie z dominującą praktyką orzecniczą sądów administracyjnych, regulacja zawarta w art. 7 ust. 1 pkt. 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: UPOL) dotycząca zwolnienia z podatku od nieruchomości w latach 2017-2021 umożliwiała jego zastosowanie przez wszystkich podatników, którzy udostępniali swoją infrastrukturę kolejową przewoźnikom, nawet jeśli była to infrastruktura prywatna (przykładowo takie stanowisko wyraził NSA w wyroku z 27 kwietnia 2022 r., sygn. akt III FSK 506/21).





PRO

niedozwoloną pomoc publiczną z powodu braku notyfikacji tej regulacji Komisji Europejskiej. W pewnym momencie takie stanowisko zaczęło dominować wśród organów podatkowych – niektóre z nich zaczęły odmawiać zastosowania zwolnienia ze względu na potencjalną niezgodność zwolnienia z unijnymi przepisami o pomocy publicznej. Negatywne dla podatników stanowiska zaczęły pojawiać się również w niektórych wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, które uznawały korzyść wynikającą ze zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOŁ w brzmieniu z lat 2017-2021 za selektywną, czyli sprzyjającą jedynie niektórym przedsiębiorstwom i niemożliwą do uzyskania w normalnych warunkach rynkowych. Takie stanowisko zajął m.in. WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 19 października 2021 r. (sygn. akt I SA/Rz 563/21).

Z drugiej strony zaczęły pojawiać się wyroki, w których sądy rozstrzygały tę kwestię na korzyść podatników. W tych orzeczeniach sądy nie dostrzegały przesłanek wystąpienia pomocy publicznej, w tym zakłócenia konkurencyjności spowodowanej omawianym zwolnieniem (np. wyrok WSA w Opolu z dnia 28 września 2022 r., sygn. akt I SA/Op 211/22 czy Wyrok WSA w Gliwicach z 31 stycznia 2023 r., I SA/Gl 1358/22).

Tło sprawy, której dotyczył wyrok TSUE

Podatnik był właścicielem bocznicy kolejowej i w 2021 r. planował jej udostępnienie przewoźnikowi kolejowemu wykonującemu przewozy na jego rzecz. W ocenie podatnika, działanie to uprawniało go do skorzystania ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOŁ. W związku z powyższym wystąpiono z wnioskiem do Prezydenta Miasta Mielca o wydanie interpretacji podatkowej. Organ wykluczył możliwość zastosowania zwolnienia, wskazując, że pomimo formalnego spełnienia przesłanek ustawowych, jego zastosowanie stanowiłoby niedozwoloną pomoc publiczną, która nie została notyfikowana Komisji Europejskiej. Spółka zaskarżyła rozstrzygnięcie organu do sądu, który oddalił skargę. Podatnik wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

W związku z pojawiającymi się rozbieżnościami w orzecznictwie krajowym, NSA zdecydował się skierować pytania prejudycjalne do TSUE.

19 kwietnia 2023, po dokonaniu analizy sprawy, NSA skierował następujące pytania do TSUE:

- 1) Czy w świetle art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej zakłada lub grozi zakłóceniem konkurencji przyznanie przez kraj członkowski adresowanej do wszystkich przedsiębiorców ulgi podatkowej, takiej jak zwolnienie z



PRO

przewoźnikom kolejowym:

2) Czy w przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie 1 przedsiębiorca, który skorzystał ze zwolnienia od podatku na podstawie przepisu krajowego, wprowadzonego bez zachowania wymaganej procedury, określonej przepisami unijnymi, jest zobowiązany do zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami?



TRANSFORMACJA ENERGETYCZNA

Rośnie zapotrzebowanie na gaz.
Przemysł stawia warunki

[Czytaj więcej](#)



Stanowisko TSUE

Trybunał wskazał w wyroku, że 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.

Tym samym, w opinii Trybunału korzystanie przez właścicieli infrastruktury kolejowej udostępnianej przewoźnikom kolejowym ze zwolnienia z podatku od nieruchomości w oparciu o art. 7 ust. 1 pkt. 1 lit. a UPOŁ w odniesieniu do lat 2017-2021 (przed nowelizacją) co do zasady nie stanowi selektywnej korzyści. Sposób sformułowania wniosków w przez



W wyroku pojawiają się bowiem m.in. następujące wnioski:

- 1) analizowane zwolnienie z podatku od nieruchomości dotyczy wyłącznie podmiotów posiadających nieruchomości wchodzące w skład infrastruktury kolejowej udostępnianej przewoźnikom, co wskazuje na jego funkcjonalne powiązanie z interesem publicznym.
- 2) Trybunał nie dopatrywał się w ramach analizowanej sprawy celowego naruszenia prawa unijnego poprzez zastosowanie dyskryminujących kryteriów, co oznacza, że w jego ocenie zarzut niezgodności mechanizmu zwolnienia z przepisami o pomocy publicznej nie jest trafiony.
- 3) Wielokrotnie podkreślono, że każda sprawa dotycząca zwolnienia tego typu powinna być indywidualnie oceniana przez sądy krajowe, co oznacza konieczność szczegółowej analizy okoliczności faktycznych i prawnych w konkretnych przypadkach.

Punkt trzeci z zaprezentowanych wniosków może budzić obawy, czy aby na pewno organy podatkowe i sądy wykluczą wystąpienie niedozwolonej pomocy publicznej w sprawach zbliżonych do tej, która była przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału.

Nie można przy tym pomijać silnej argumentacji wynikającej z wyroku, która przemawia za tym, że sporne zwolnienie nie powinno być rozpatrywane jako potencjalna pomoc publiczna, ze względu na niespełnienie jednej z przesłanek warunkujących jej występowanie – selektywności określonego środka pomocowego (w tej konkretnej sprawie było nim zwolnienie z podatku od nieruchomości).

W zakresie pierwszego pytania, Trybunał za kluczowe uznał zbadanie czy zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt. 1 lit. a UPOL rzeczywiście ma cechy selektywności, rozumianej jako sprzyjającej niektórym przedsiębiorstwom w porównaniu z innymi znajdującymi się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

W opinii TSUE art. 7 ust. 1 pkt. 1 lit. a UPOL przewiduje zwolnienia dla każdego podatnika, który posiada grunt, budynek, budowlę wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, która jest udostępniona przewoźnikom kolejowym, niezależnie od tego, czy dany podatnik prowadzi działalność gospodarczą, a jeśli ją prowadzi niezależnie od charakteru tej działalności.

Biorąc pod uwagę unijne regulacje o pomocy publicznej, krajowe przepisy w zakresie podatku od nieruchomości oraz



PRO

Z kolei w odniesieniu do drugiego pytania, TSUE uznał je za niedopuszczalne i pozostawił bez rozpoznania (jako że dotyczyło okoliczności hipotetycznych).

Wpływ wyroku na polskich przedsiębiorców

Podczas oczekiwania na wydanie rozstrzygnięcia przez TSUE praktyką polskich sądów i organów administracyjnych stało się zawieszanie toczących się postępowań. Zawieszano postępowania dotyczące zwolnienia z podatku od nieruchomości obowiązującego w okresie 2017-2021, ale i tych odnoszących się do stanu prawnego obowiązującego po nowelizacji z 2022 roku lub nawet tych sprzed 2017 r.

Biorąc to pod uwagę, wydanie wyroku Trybunału będzie wiązało się ze wznowieniem tych postępowań z urzędu. Trudno jest przewidzieć, czy wszystkie z tych spraw zakończą się pozytywnie dla podatników ze względu na zobowiązanie przez TSUE sądów krajowych do dokonania odrębnej analizy w zakresie dopuszczalności danego zwolnienia. Trybunał wysłał jednak jasny sygnał, że w jego ocenie zwolnienia będące przedmiotem sporu co do zasady nie może być uznane za niedozwoloną pomoc publiczną, co z pewnością musi zostać wykorzystane przez podatników lub ich pełnomocników w trakcie kontynuowanych postępowań. Stanowisko TSUE wyraża niektórym polskim sądom i organom podatkowym argumenty, na które wielokrotnie powoływały się w toku toczących się postępowań (w zakresie w jakim orzekały, że mamy do czynienia ze środkiem pomocowym, który charakteryzuje się selektywnością). Problematiczna może okazać się również kwestia zawieszenia biegu terminu przedawnienia czy okresu naliczania odsetek w postępowaniach zawieszonych przez organy podatkowe (jeszcze przed wejściem na drogę postępowania sądowo-administracyjnego).

Wyrok może pozytywnie wpłynąć nie tylko na toczące się postępowania. Należy pamiętać, że rozstrzygnięcie TSUE może być także podstawą wniosku o zwrot nadpłaconego podatku lub przesłanką do wznowienia postępowania podatkowego (zakończonego ostateczną decyzją podatkową).