

PAWEŁ BORSZOWSKI

Uniwersytet Wrocławski

pawel.borszowski@uwr.edu.pl

ORCID: 0000-0003-3570-2101

KATARZYNA BORSZOWSKA

Uniwersytet Wrocławski

337173@uwr.edu.pl

ORCID: 0009-0007-2049-7623

Pozafiskalny cel zwolnienia gruntów, budynków lub ich części zajętych wyłącznie na działalność stowarzyszeń

**The non-fiscal purpose of exempting land, buildings
or their parts thereof occupied exclusively for the
activities of associations**

Streszczenie. W artykule analizie poddano pozafiskalny cel jednego ze zwolnień podatkowych w podatku od nieruchomości. Chodzi o zwolnienie gruntów, budynków lub ich części zajętych na potrzeby prowadzenia działalności przez stowarzyszenia. W opracowaniu zweryfikowano hipotezę sprowadzającą się do stwierdzenia prawidłowości realizacji celu tego zwolnienia poprzez zwroty normatywne charakterystyczne dla tego rodzaju podatku, a zatem podatku majątkowego jedynie z pewnymi elementami podatku przychodowego. Dla realizacji

założonego kierunku badań sformułowano determinanty celu zwolnienia dla obszaru wyjściowego, a także obszaru wyłączenia, jak również determinant dla obszaru uzupełnienia.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości; zwolnienie podatkowe; determinanty realizacji celu zwolnienia podatkowego.

Abstract. The article was subjected to analysis of the non-fiscal purpose of one of the tax exemptions in real estate tax. This concerns the exemption of land, buildings or their parts thereof occupied for the purposes of conducting the activities of associations. The study verified the hypothesis establishing the correctness of achieving the purpose of this exemption by normative phrases characteristic for this kind of tax, and, therefore, wealth tax only with certain elements of income tax. To implement the assumed research direction, the determinants of the exemption target for the initial area, as well as the exclusion area, as well as the determinants for the replenishment area were formulated.

Keywords: real estate tax; tax exemption; determinants of achieving the goal of tax exemption.

1. Uwagi ogólne

W art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych¹ normodawca wprowadził zwolnienie gruntów, budynków lub ich części zajętych na potrzeby prowadzenia działalności przez stowarzyszenia. Uzasadnieniem dla podjęcia się analizy tego unormowania stała się próba oceny pozafiskalnego celu regulacji tego elementu konstrukcji prawnej podatku od nieruchomości. Normatywny kształt tego zwolnienia pozwala bowiem na wskazanie kilku elementów kształtujących jego obszar, co daje możliwość określenia celu tego zwolnienia podatkowego.

Prawodawca, podejmując decyzję co do wprowadzenia tego elementu konstrukcji prawnej podatku, będącego zwolnieniem systemowym²,

¹ Dz.U. z 2025 r., poz. 707, dalej u.p.o.l.

² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 54, wskazuje na zwolnienia systemowe, które stanowią element konstrukcyjny stanu faktycznego z danej ustawy podatkowej.

powinien w sposób szczególny zadbać o normatywne wyrażenie jego zakresu³. Nie sposób bowiem pominąć tego, że zwolnienia systemowe pozostają w ścisłej relacji z zakresem podmiotowym i przedmiotowym opodatkowania, tj. elementami konstrukcji prawnej podatku, które mają charakter wyjściowy. Stąd też właściwe wyrażenia obszaru danego zwolnienia podatkowego na etapie jego konstrukcji jest punktem wyjścia dla trafności ustalenia tego zakresu, które dokonywane jest w praktyce jego stosowania. Biorąc zatem pod uwagę relację pomiędzy elementem zwolnienia podatkowego a elementem podmiotu czy przedmiotu opodatkowania, podkreślić należy konieczność unikania takich sytuacji, gdy poprzez precyzowanie poszczególnych wyrażeń użytych w konstrukcji zwolnienia podatkowego następuje *de facto* rozszerzenie bądź zawężanie jego obszaru, co wiązać się może odpowiednio z rozszerzeniem bądź zawężeniem podmiotu lub przedmiotu opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, że dane zwolnienie podatkowe jest pewnym odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania. Nie sposób jednak pominąć tego, że istotnie sam ustawodawca, decydując się na jego wprowadzenie, w rezultacie uzasadnia pewien moment odstępstwa od tej zasady, kierując się pozafiskalnym celem opodatkowania. Stąd też nie można w praktyce podatkowej dokonywać takiego sposobu ustalenia obszaru zwolnienia, by powołując się na odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, jednocześnie prowadzić do ograniczenia/zawężenia jego obszaru⁴.

Kluczowe staje się zatem wskazanie pozafiskalnego celu zwolnienia podatkowego z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. w oparciu o znaczenie wyrażeń użytych w jego kształcie normatywnym. Tak określony kierunek rozważań pozwoli zweryfikować hipotezę sprowadzającą się do stwierdzenia prawi-

³ Chodzi bowiem o pewność stosowania prawa podatkowego. Zob. uwagi na temat pewności stosowania prawa podatkowego: A. Gomułowicz, *Sądownictwo administracyjne a bezpieczeństwo prawne podatnika* [w:] M. Jamróży, K. Tetlak (red. nauk.), *Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Hannie Litwińczuk*, Warszawa 2025, s. 167.

⁴ Zob. także B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego. Zagadnienia filozofii, teorii i praktyki*, Warszawa 2026, s. 239. Autor wskazuje istotne znaczenie przy wykładni przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych celów pozafiskalnych, formułując uzasadnione pytanie dotyczące narażenia na ich ewentualne niezrealizowanie z uwagi na „ściśłą” wykładnię dotyczącą ulgi i zwolnień podatkowych.

dłowości realizacji⁵ celu tego zwolnienia poprzez zwroty normatywne charakterystyczne dla tego rodzaju podatku⁶. Dla wymienionego kierunku rozważań konieczne stanie się również określenie determinantów celu tego zwolnienia podatkowego.

2. Normatywny kształt zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l.

W konstrukcji zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. można wskazać trzy obszary, które wynikają z przyjętego kształtu normatywnego. W pierwszej kolejności wskazać należy na grunty, budynki lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w ustawowo wyrażonym zakresie. Obszar ten można określić mianem wyjściowego, a nawet zasadniczego, wynika to nie tylko z jego ujęcia w początkowej części art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., ale równocześnie z treści normatywnej. W dalszej kolejności ustawodawca doprecyzowuje ten wyjściowy obszar poprzez wyłączenie z uwagi na wykorzystywanie gruntów czy budynków (także części) do prowadzenia działalności gospodarczej. Ostatni wyróżniony obszar dotyczy gruntów zajętych trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży.

W ramach wyjściowego obszaru zwolnieniu podlegają zatem grunty, budynki lub ich części zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia statutowej działalności wśród dzieci i młodzieży w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu.

⁵ Chodzi więc w pewnym uproszczeniu o ukazanie sposobu realizacji pozafiskalnego celu zwolnienia podatkowego.

⁶ Jest to bowiem podatek majątkowy jedynie z pewnymi elementami podatku przychodowego: P. Borszowski [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013 r., s. 353 i n. Ma to więc istotne znaczenie dla wyrażen użytych przez ustawodawcę także w ramach zwolnienia podatkowego, gdzie w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. można zauważyć terminy charakterystyczne dla podatku majątkowego z elementami podatku przychodowego. W literaturze wskazuje się bowiem konieczność zapewnienia właściwej siatki pojęciowej dla danego świadczenia podatkowego: P. Borszowski, *Regulacja przedmiotu opodatkowania – determinanty dla ustawodawcy* [w:] M. Jamróży, K. Tetlak (red. nauk.), *Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Hannie Litwińczuk*, Warszawa 2025, s. 70.

Chodzi zatem o zwolnienie obejmujące zarówno grunty, ale także budynki (ich części), przy czym kluczowe staje się wskazanie na ich zajęcie wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia określonej działalności. Relacja zajęcia gruntu czy budynku na prowadzenie określonej działalności jest cechą charakterystyczną dla konstrukcji całego podatku od nieruchomości, stąd też ustawodawca wykorzystał ją również dla wyrażenia tego elementu konstrukcji prawnej podatku. Istotne staje się w tym przypadku stwierdzenie, że relacja ta została *de facto* doprecyzowana poprzez jej zawężenie do zajęcia o charakterze wyłącznym. Stanowi to dobre rozwiązanie legislacyjne pozwalające na dopasowanie użytego określenia nieostrego⁷ sprowadzającego się do wspomnianej „relacji zajęcia” do konkretnej działalności statutowej stowarzyszenia w ustawowo wyrażonym zakresie.

W konsekwencji, w tym zakresie należy podkreślić, w jaki sposób przyjmuje się rozumienie pojęcia „zajęcia” przez dane stowarzyszenie konkretnej nieruchomości, na rzecz prowadzonej przez nie działalności, doprecyzowane przez orzecznictwo sądów administracyjnych, tzn. powinno to być: „(...) faktyczne, rzeczywiste wykonanie konkretnych czynności, działań na nieruchomości (gruncie, budynku, lokalu) powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu wynikającego ze statutu stowarzyszenia. Przy czym dodać należy, że chodzi tu o zajęcie trwałe, czyli takie, które w zasadzie wyklucza prowadzenie innej działalności”⁸.

Wymaga również wskazania, że w ramach wyjściowego obszaru zwolnienia zwolnieniu podlegają grunty, budynki lub ich części, jednak ustawodawca nie ogranicza zajęcia tych nieruchomości wyłącznie w wymiarze własnościowym. W kontekście „zajęcia” wystarczające okazuje się działanie na podstawie umowy cywilnoprawnej, takiej jak umowy najmu, dzierżawy, a nawet użyczenia⁹.

⁷ A zatem typowego środka techniki legislacyjnej, o którym mowa w § 155 ust. 1 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2026 r., poz. 300).

⁸ Wyrok WSA w Opolu z 10 kwietnia 2026 r., I SA/Op 815/25, LEX nr 4092340, a także przywołane tam orzecznictwo.

⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z 18 lipca 2017 r., I SA/Gl 75/17, LEX nr 2340873.

Godzi się przy tym zauważyć, że w ramach tego wyjściowego obszaru ustawodawca nie posługuje się odesłaniem do innych unormowań, które dałyby możliwość pewnego doprecyzowania, jak czyni to w niektórych rozwiązaniach tej ustawy w tym elemencie konstrukcji prawnej podatku¹⁰.

Brak takiego odesłania oznacza zatem konieczność posłużenia się wykładnią językową, co może wiązać się z takimi sytuacjami, które będą opierać się o wykładnię z wykorzystaniem słownikowego rozumienia tych terminów, co niewątpliwie może powodować obawy co do „zachowania” właściwego obszaru tego zwolnienia, w szczególności mając na względzie relacje zarówno do zakresu przedmiotowego, jak i podmiotowego opodatkowania. Odniesienie bowiem do tych dwóch wyjściowych elementów konstrukcji prawnej podatku ma to uzasadnienie, iż kształt analizowanego zwolnienia pozwala jednoznacznie wskazać, że ma ono charakter mieszany, tj. przedmiotowo-podmiotowy. Początkowo wskazuje bowiem ustawodawca na przedmiot podlegający zwolnieniu, by w dalszej kolejności odnieść się wprost do podmiotów z niego korzystających. Powtarza to także normodawca w końcowym obszarze tego zwolnienia. Dopiero zatem spełnienie nie tylko warunków przedmiotowych, ale również podmiotowych pozwala na zastosowanie tego elementu konstrukcji podatku od nieruchomości.

Drugi obszar konstrukcji analizowanego zwolnienia dotyczy wyłączenia określonego zakresu sytuacji, które podyktowane są wykorzystywaniem gruntów czy budynków (części) objętych obszarem wyjściowym do prowadzenia działalności gospodarczej. Taki bowiem wyjątek z tego zwolnienia wprowadza ustawodawca *de facto* po zakreśleniu jego obszaru wyjściowego. W tym względzie podkreślenia wymaga, że każda sytuacja wykorzystywania gruntów czy budynków bądź ich części wskazanych w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. do prowadzenia tej działalności może prowa-

¹⁰ Przykładowo wymienić można art. 7 ust. 1 pkt 1b u.p.o.l., gdzie zwolnieniu podlegają grunty, budynki i budowle w części przeznaczonej do świadczenia przez przewoźnika kolejowego w rozumieniu art. 4 pkt 9 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym albo operatora stacji pasażerskiej w rozumieniu art. 4 pkt 54 tej ustawy usług bezpośrednio związanych z obsługą podróży.

dzić do skutku w postaci opodatkowania. W przepisie tym nie wskazano sposobu rozumienia tego wyłączenia, w szczególności poprzez wyrażenie sposobu czy rodzaju wykorzystywania przykładowo części budynku do prowadzenia działalności gospodarczej. Stąd też każdy przypadek wykorzystywania tych składników majątkowych do prowadzenia działalności gospodarczej może powodować skutek w postaci opodatkowania, nawet wówczas, gdy ma to charakter pośredni. Ponadto przy ustaleniu tego wyłączenia zastosowanie będzie miała definicja działalności gospodarczej wymieniona w art.1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., a zatem odnosząca się do każdego rodzaju tej działalności, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców¹¹, z zastrzeżeniem tych sytuacji, gdy w samej ustawie wyłączono pewne rodzaje tej działalności¹².

Ostatni z obszarów wyróżnionych w konstrukcji zwolnienia dotyczy jedynie gruntów. Z uwagi na jego umiejscowienie w treści art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. można go określić mianem obszaru uzupełniającego. Chodzi w tym przypadku o grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży. Ustawodawca wykorzystał tu również charakterystyczną relację zajęcia, odnosząc ją do obozowisk i baz wypoczynkowych dzieci i młodzieży, przy czym nadał jej wymiar kwalifikowany poprzez dodanie trwałego zajęcia. Przyjęcie takiego sposobu regulacji stanowi o kolejnym przykładzie doboru środków legislacyjnych będących określeniem nieostrym w ramach zwolnienia podatkowego. Przy czym normodawca posłużył się takim zwrotem, który w rezultacie prowadzi do pewnego doprecyzowania tej relacji zajęcia, a przez to i jej ograniczenie do takiego, które ma cechy trwałości. Godzi się przy tym zauważyć, że dla zakwalifikowania danej sytuacji do tego zwolnienia konieczne staje

¹¹ Dz.U. z 2024 r. poz. 236, 1222 i 1871 oraz z 2025 r. poz. 222, 621 i 622.

¹² Zgodnie z art. 1a ust. 2 u.p.o.l. za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się:

- 1) działalności rolniczej lub leśnej,
- 2) wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5,
- 3) działalności, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

się dokonanie oceny całokształtu sytuacji, które umożliwią ocenę zajęcia gruntu przykładowo na obozowiska dla młodzieży.

3. Determinanty celu zwolnienia dla danego obszaru

3.1. Determinanty dla obszaru wyjściowego

Wskazanie obszarów zwolnienia stanowi punkt wyjścia dla określenia kluczowego zagadnienia, tj. determinantów celu tej konstrukcji prawnej podatku. W tym względzie należy przyjąć determinant celu społecznego realizowany poprzez prowadzenie przez stowarzyszenia określonej statutowo działalności wśród dzieci i młodzieży. Można go zatem wyrazić jako determinant społeczny celu działalności statutowej stowarzyszenia. Determinant ten stanowi uzasadnienie dla wprowadzenia analizowanego zwolnienia podatkowego, ale jednocześnie co do kształtu tego zwolnienia. Stąd też normodawca dość elastycznie wyraził normatywny kształt art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., posługując się pojęciem potrzeb prowadzenia działalności statutowej przez dane stowarzyszenia. Tym samym zapewnił możliwość pewnego zindywidualizowania do potrzeb działalności tego podmiotu. Równocześnie prawodawca doprecyzowuje ten determinant poprzez odniesienie do działalności wśród dzieci i młodzieży w danym zakresie. Jest to zatem doprecyzowanie determinantu w wymiarze podmiotowym i przedmiotowym. Doprecyzowanie w wymiarze podmiotowym to stwierdzenie, że zwolnienie to może mieć zastosowanie wówczas, gdy działalność stowarzyszenia jest podejmowana i wykonywana dla dzieci i młodzieży. Przy czym to zastrzeżenie należy określić mianem wyłącznego. Nie powinno się bowiem obejmować obszarem zwolnienia takich sytuacji, gdy działalność statutowa stowarzyszenia jest wykonywana wśród dzieci i młodzieży i jednocześnie dorosłych. Niezależnie bowiem od tego, że w tej części regulacji normodawca nie posłużył się terminem wyłączności, uznać należy, że właśnie społeczny determinant tego zwolnienia prowadzi do tego wniosku. Nawet zatem prowadzenie tej działal-

ności w niewielkim, czy znikomym stopniu wśród dorosłych oznacza brak możliwości skorzystania z tego zwolnienia. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że prowadzenie tej działalności jedynie wśród dzieci bądź młodzieży jest uzasadnieniem dla jego skorzystania niezależnie od stopnia tego udziału.

Równocześnie godzi się zauważyć, że wskazany społeczny determinant tego zwolnienia można ustalić w ramach konstrukcji tego podatku. Stąd też nie można obejmować jego zakresem sytuacji, gdy grunty bądź budynki (części) są zajęte wyłącznie na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia działalności na rzecz zwierząt bezdomnych. Działalność ta bowiem nie mieści się w ramach uregulowania zastosowanego przez ustawodawcę. Stąd też, rozpatrując jedynie dla porównania regulacje zawarte w art. 17 ust. 1 pkt 6c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹³, zgodnie z którym zwalnia się od podatku dochody organizacji pożytku publicznego, o których mowa w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie – w części przeznaczonej na działalność statutową, z wyłączeniem działalności gospodarczej, tak określona działalność, o ile jest wskazana w statucie, może stanowić podstawę do kwalifikacji w ramach zwolnienia podatkowego¹⁴ (z wyłączeniem działalności gospodarczej).

W dalszej kolejności trzeba wyróżnić determinant wyłącznego zajęcia na potrzeby określonej działalności. Determinant ten możemy wyróżnić na dalszym poziomie analizy, przy czym ma on istotne znaczenie z uwagi na potwierdzenie wskazanego już społecznego celu działalności statutowej stowarzyszenia. Uzasadnia on odejście od celu fiskalnego opo-

¹³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2026, poz.554).

¹⁴ Stosownie do art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz.U. z 2025, poz.1338) działalnością pożytku publicznego jest działalność społecznie użyteczna, prowadzona przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie. Z kolei zgodnie z art. 4 ust. 1 sfera zadań publicznych, o której mowa w art. 3 ust. 1, obejmuje zadania w zakresie: działalności charytatywnej (pkt 3) czy ekologii i ochrony zwierząt oraz ochrony dziedzictwa przyrodniczego (pkt 18). W tym więc normatywnie określonym obszarze można poszukiwać objęcia zwolnieniem podatkowym dochodów organizacji pożytku publicznego zajmującej się działalnością na rzecz zwierząt bezdomnych.

datkowania wiążąc cel pozafiskalny ze *stricte* określoną działalnością danego stowarzyszenia. Zajęcie o charakterze wyłącznym trzeba bowiem rozumieć jako taką sytuację, gdy grunt, budynek lub jego część jest wykorzystywany jedynie do określonej działalności, stąd też w sytuacji, gdy nawet w znikomym stopniu grunt, budynek bądź jego część będzie zajęty na inną działalność niż wyrażona normatywnie w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l., nie będzie podstaw do skorzystania ze zwolnienia podatkowego, co wynika *de facto* z zastosowania wymienionego determinantu¹⁵.

Wspomniany czynnik jest o tyle istotny, że w obowiązującym do 2015 r. stanie prawnym nie był to czynnik warunkujący możliwość zastosowanie powyższego zwolnienia. W obecnie obowiązującej postaci, przepisy podkreślają wyłączny charakter działalności w kontekście zwolnienia. Zatem, biorąc pod uwagę wcześniej wskazany sposób definiowania zajęcia danego obszaru przez stowarzyszenie, należy mieć na względzie wyłączność prowadzonej na tym obszarze działalności.

Kwalifikowana postać zajęcia gruntu, budynku lub jego części została odniesiona do określonego rodzaju działalności wśród dzieci i młodzieży, tj. w zakresie oświaty, wychowania, nauki i techniki, kultury fizycznej i sportu. Godzi się przy tym zauważyć, że wyliczenie katalogu tych działalności ma charakter zamknięty. Nie sposób zatem obejmować obszarem tego zwolnienia zajęcia na inne rodzaje działalności, będące przykładowo

¹⁵ W odróżnieniu od sytuacji, gdzie w przepisach sformułowano podstawową relację zajęcia na określoną działalność, jak choćby w art. 2 ust. 2 u.p.o.l. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjęto bowiem sposób rozumienia tego wyrażenia normatywnego, dopuszczając możliwość prowadzenia innego rodzaju działalności. W wyroku NSA z 22 sierpnia 2024 r., III FSK 296/24, LEX nr 3759125 uznano, że „z art. 2 ust. 2 u.p.o.l. nie wynika, aby na gruntach zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej nie mogła być prowadzona inna działalność, w tym leśna, o ile specyfika prowadzonej działalności gospodarczej na to pozwala. Nie ma to jednak wpływu na opodatkowanie takich gruntów, o ile są zajęte na prowadzenie działalności gospodarczej i jest to główny i podstawowy cel ich wykorzystywania. Zaakceptowanie stanowiska, że nieodzowną cechą zajęcia gruntu na prowadzenie działalności gospodarczej jest stan, w którym wyłączona jest w ogóle możliwość prowadzenia na tych gruntach innego rodzaju działalności (w niniejszej sprawie leśnej), oznaczałoby, że każdy, choćby bardzo ograniczony, a nawet bagatelny, przejaw prowadzenia działalności leśnej na gruntach usytuowanych pod liniami energetycznymi, np. postawienie paśnika, zasadzenie choinek lub krzewów liściastych, pozyskanie karpiny itd., skutkowałby opodatkowaniem tych gruntów podatkiem leśnym (...)”.

konsekwencją zastosowania tych, które zostały ustawowo wymienione. Inaczej ujmując, rodzaje działalności z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. powinny mieć zatem wymiar docelowy, a nie tylko pośredni.

Zauważenia wymaga także normatywne sformułowanie odnoszące się do potrzeb prowadzenia działalności w określonym normatywnie obszarze. W tym względzie ustawodawca także posłużył się stosunkowo elastycznym wyrażeniem, dając możliwość uwzględnienia indywidualnej sytuacji danego stowarzyszenia, jego specyfiki i sposobu prowadzenia przez ten podmiot aktywności. Przy czym godzi się równocześnie zaakcentować, że nie stanowi to jednocześnie podstaw do formułowania determinantu wyróżnienia jedynie samego terminu potrzeb z uwagi na jego relację do podmiotu będącego stowarzyszeniem. Brak zatem podstaw do formułowania determinantu znaczenia potrzeb danego stowarzyszenia. Kluczowy bowiem w tym względzie determinant wyłącznego zajęcia, który kierunkuje sposób rozumienia tego zwolnienia i równocześnie stanowi przejście do zakresu danej działalności ujętej w jego konstrukcji. Natomiast sformułowanie odnoszące się do potrzeb ma znaczenie dopasowania do specyfiki stowarzyszenia.

Trzeba również nadmienić, że ustawodawca wyliczenie tych rodzajów działalności w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. poprzedza wyrażeniem „zakres”. Chodzi zatem o zajęcie wyłącznie w zakresie wskazanej działalności, np. oświaty. Kluczowe staje się zatem odkodowanie tej wskazanej działalności w praktyce podatkowej poprzez zastosowanie reguł wykładni językowej, jak również systemowej zewnętrznej, poprzez wykorzystanie pojęć umieszczonych w innej gałęzi prawa. W praktyce może także powstać konieczność sięgnięcia do słownikowego ujęcia tego wyrażenia, gdy zastosowanie wyrażen normatywnych z innych gałęzi prawa nie będzie stanowiło jednoznacznego uzasadnienia dla ustalenia obszaru tego zwolnienia podatkowego. Równocześnie podkreślić należy, że posłużenie się dodatkowym wyrażeniem zakres w odniesieniu do danej działalności, przykładowo „kultury fizycznej i sportu” stanowi podstawę do objęcia obszarem zwolnienia całego zakresu tak określonej działalności z wykorzystaniem relacji zajęcia. Pomimo zatem istotnego doprecyzowania, a nawet pewnego zawężenia obszaru zwolnienia z uwagi na determinant

relacji wyłącznego zajęcia na potrzeby określonej działalności, w praktyce może dochodzić do stosunkowo elastycznego ujęcia obszaru tego zwolnienia.

Determinant wyłącznego zajęcia na określony rodzaj działalności powoduje także konsekwencje w znaczeniu równorzędności zastosowania poszczególnych rodzajów działalności wymienionych w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. Nie ma zatem znaczenia ich umiejscowienie, gdyż ustawodawca w tym względzie posłużył się wyliczeniem o charakterze zamkniętym, lecz nie nadał pierwszeństwa żadnemu z tych pojęć. Stąd też nie można formułować determinantu pierwszeństwa dla zastosowania analizowanego zwolnienia podatkowego ze względu na wybór relacji wyłącznego zajęcia w stosunku do określonego rodzaju działalności preferowanej¹⁶.

3.2. Determinanty dla wyłączenia z obszaru wyjściowego

Punktem wyjścia dla rozważań dotyczących determinantu dla wyłączenia z obszaru wyjściowego jest stwierdzenie zasadniczego znaczenia determinantu społecznego celu działalności statutowej stowarzyszenia. Trzeba więc zauważyć, że normodawca posłużył się stosunkowo ogólnym wyrażeniem, którego skutkiem jest wyłączenie z obszaru zwolnienia podatkowego i równocześnie objęcie opodatkowaniem. Chodzi o szeroki zakres sytuacji, które można objąć sformułowaniem wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej. Podkreślić przy tym należy, że sformułowanie to trzeba odnosić ściśle do wyrażonego obszaru wyjściowego, a zatem gruntów, budynków lub ich części kwalifikowanych poprzez relację wyłącznego zajęcia na potrzeby prowadzenia przez stowarzyszenia działalności w zakresie ustawowo określonym. Można w tym względzie posłużyć się wyrażeniem determinantu wyłączenia z uwagi na wykorzystywanie do prowadzenia działalności gospodarczej. Jest to niewątpliwie sytuacja, gdzie normodawca podkreśla znaczenie społecznego celu poza-

¹⁶ Przykładowo oświatowej z uwagi na jej umiejscowienie na początku wyliczenia normatywnego.

fiskalnego odnoszonego do działalności statutowej stowarzyszenia, jednoznacznie eliminując te przypadki, gdzie następuje powiązanie z działalnością gospodarczą. Inaczej mówiąc, w rozpatrywanej regulacji zwolnienia podatkowego nie zachodzi korelacja pomiędzy pozafiskalnymi celami opodatkowania, gdyż prawodawca wówczas, gdy składniki majątkowe, będące przykładowo budynkami, zostaną wykorzystane do działalności gospodarczej, obejmuje je opodatkowaniem.

Godzi się również nadmienić, że determinant ten daje możliwość stosunkowo szerokiego ujęcia obszaru wyłączenia ze zwolnienia, gdyż nie wprowadzono doprecyzowania co do jego zakresu. Stąd też, jak wskazano w poprzednim punkcie artykułu, każde wykorzystywanie gruntu, budynku czy też jego części do prowadzenia działalności gospodarczej będzie skutkowało wyłączeniem z obszaru zwolnienia niezależnie od spełnienia determinantu wskazanego dla obszaru wyjściowego. Można więc przyjąć dwa determinanty, uzasadnione ramami tego wyrażenia, tj. pośredniego i bezpośredniego wykorzystywania gruntów, budynków lub ich części na prowadzenie działalności gospodarczej. Nie ma przy tym znaczenia rodzaj działalności gospodarczej, gdyż kluczowe staje się odesłanie do jej definicji wymienionej w art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l.¹⁷

Ponadto trzeba nadmienić, że determinant ten daje możliwość objęcia wyłączeniem z obszaru zwolnienia sytuacji, które można umownie określić jako jednorazowe wykorzystanie danego składnika majątkowego do działalności gospodarczej, jak również takiego, które ma charakter powtarzalny, a nawet ciągły, uzasadniony specyfiką przedmiotową działalności gospodarczej i tym jej elementem, który określa się mianem ciągłości¹⁸. W tym względzie zauważyć także należy, że nie odgrywa roli sposób wykonywania tej działalności gospodarczej, gdyż kluczowe znaczenie odgrywa stwierdzenie przesłanki odnoszącej się do zorganizowanego sposobu jej wykonywania¹⁹.

¹⁷ Zob. rozważania w poprzednim punkcie niniejszego artykułu.

¹⁸ Zgodnie z art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

¹⁹ Warto w tym względzie przywołać wyrok WSA w Gliwicach z 9 lutego 2026 r., I SA/Gl 892/24, LEX nr 4029394, dotyczący co prawda regulacji podatku dochodo-

Rozpatrując determinant dla obszaru wyłączenia, trzeba także stwierdzić, że nie ma znaczenia stopień wykorzystywania określonego składnika majątkowego w działalności gospodarczej, gdyż kluczowe staje się stwierdzenie odnoszące się do jej rodzaju, a także elementów warunkujących spełnienie tej definicji.

3.3. Determinant dla obszaru uzupełnienia

Obszarem zwolnienia objął ustawodawca także grunty zajęte trwale na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży. W tym przypadku zatem chodzi jedynie o składnik majątkowy w postaci gruntów, przy czym z uwagi na sposób sformułowania końcowej części art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. należy wskazać na determinant trwałego zajęcia na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży. Również w tym względzie ustawodawca posługuje się relacją zajęcia, która staje się więc wyróżnikiem tego determinantu. Przy czym w odróżnieniu od sformułowania użytego w początkowej części art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. normodawca posłużył się terminem odnoszącym się do trwałości tego zajęcia. Rozpatrując ten determinant, należy podkreślić, że posłużenie się w tym przypadku określeniem nieostrym odnoszącym się do wymienionej relacji zostało dodatkowo doprecyzowane poprzez inny zwrot również mający charakter określenia nieostrego wyrażający trwałość tego zajęcia.

Cechą wyróżniającą tego determinantu jest zatem posłużenie się dwoma określeniami nieostrymi, których ramy należy ustalać, biorąc pod uwagę całokształt okoliczności stanu faktycznego. Należy przy tym nadmienić, że chodzi o odniesienie tych okoliczności do obozowisk i baz wypoczynkowych dla dzieci i młodzieży. Kluczowe będzie więc ustalenie

wego od osób fizycznych, jednakże obrazujący problem zastosowania tego elementu definicji działalności gospodarczej. W judykacie tym uznano, że „Dla oceny, czy aktywność podatnika spełnia cechy «zorganizowania» w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., istotne jest wykazanie, że występuje tutaj element faktycznego zorganizowania działalności. W konsekwencji formę prawną działalności gospodarczej podatnika («zorganizowanie prawne») można ustalić dopiero po stwierdzeniu, że prowadzi on samodzielnie (we własnym imieniu) działalność funkcjonalnie, organizacyjnie przygotowaną do realizacji celu zarobkowego i ma ona charakter ciągły (...)”.

sytuacji, które dają realną możliwość wykorzystania gruntu na obozowiska i bazy wypoczynkowe dla dzieci i młodzieży. Przy czym to wykorzystanie musi mieć charakter trwałego zajęcia. Stąd też nie będzie spełnieniem tego determinantu taka sytuacja, gdy całokształt okoliczności stanu faktycznego wskazuje, że grunty jedynie potencjalnie mogą być wykorzystywane na obozowiska i bazy wypoczynkowe dla dzieci i młodzieży. W szczególności chodzi tu o takie elementy o charakterze infrastruktury, które zapewnią realne wykorzystanie gruntów o charakterze kierunkowym²⁰, a zatem na obozowiska i bazy wypoczynkowe dzieci i młodzieży.

4. Podsumowanie

Sformułowane determinanty realizacji celu zwolnienia podatkowego z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.o.l. stanowią podstawę do potwierdzenia sformułowanej hipotezy badawczej. Stwierdzony już na etapie analizy obszaru wyjściowego zwolnienia podatkowego determinant społecznego celu działalności statutowej stowarzyszenia został przez ustawodawcę prawidłowo wyrażony poprzez użycie typowych środków techniki prawodawczej będących określeniami nieostrymi, co dało równocześnie możliwość pewnego zakreslenia ram tego elementu konstrukcji prawnej podatku od nieruchomości.

Podkreślenia także wymaga zapewnienie przez ustawodawcę pewnej elastyczności regulacji tego zwolnienia podatkowego. Z jednej bowiem strony stanowi to podstawę dla dopasowania do specyfiki działalności danego stowarzyszenia, ale równocześnie poprzez determinant wyłącznego zajęcia normodawca kierunkuje sposób rozumienia tego zwolnienia i równocześnie zapewnia przejście do zakresu danej działalności.

Potwierdzeniem pozafiskalnego (społecznego) celu zwolnienia podatkowego poprzez determinanty obszaru wyjściowego są także determi-

²⁰ Warto przy tym nadmienić, że w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazano sposób rozumienia tej regulacji, akcentując *de facto* wyłączność tego zajęcia i faktyczne/rzeczywiste wykonywanie konkretnych czynności. W wyroku NSA z 1 kwietnia 2026 r. III FSK 1375/24, LEX nr 4080368 uznano więc, że „[t]rwałe 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 (...)”.

nanty wyróżnione dla obszaru wyłączenia z uwagi na wykorzystywanie gruntów, budynków lub ich części do prowadzenia działalności gospodarczej, jak również te, które można stwierdzić dla obszaru uzupełnienia.

Bibliografia:

- Borszowski P. [w:] R. Mastalski, E. Fojcik-Mastalska (red.), *Prawo finansowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Borszowski P., *Regulacja przedmiotu opodatkowania – determinanty dla ustawodawcy* [w:] M. Jamróży, K. Tetlak (red. nauk.), *Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Hannie Litwińczuk*, Wolters Kluwer, Warszawa 2025.
- Brzeziński B., *Wykładnia prawa podatkowego. Zagadnienia filozofii, teorii i praktyki*, Wolters Kluwer, Warszawa 2026.
- Gomułowicz A., *Sądownictwo administracyjne a bezpieczeństwo prawne podatnika* [w:] M. Jamróży, K. Tetlak (red. nauk.), *Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Hannie Litwińczuk*, Wolters Kluwer, Warszawa 2025.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019.