



**Zastępca Przewodniczącego
Krajowej Rady
Regionalnych Izb Obrachunkowych**

Luiza Budner-Iwanicka

Gdańsk, dnia 23 listopada 2020 r.

P/0603/in/5/2020

**Szanowny Pan
Krzysztof Kwiatkowski
Przewodniczący
Komisji Ustawodawczej
Senat Rzeczypospolitej Polskiej**

Szanowny Panie Przewodniczący,

w odpowiedzi na Pana pisma z dnia 6 listopada 2020 r nr BPS.DKS.KU.0401.49.2020 i nr BPS.DKS.KU.0401.50.2020 w związku z rozpoczęciem prac nad inicjatywą ustawodawczą przez Komisję Ustawodawczą Senatu Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie:

- projektu ustawy o zmianie ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (druk senacki nr 246), działając z upoważnienia Pana Mirosława Legutki – Przewodniczącego Krajowej Rady Regionalnych, uprzejmie informuję, że regionalne izby obrachunkowe wnoszą następujące uwagi.

Zaproponowane zmiany wskaźników procentowych udziałów jednostek samorządu terytorialnego w podatku dochodowym od osób fizycznych są niewątpliwie dla jednostek samorządu terytorialnego korzystne, gdyż mają zwiększyć poziom dochodów jednostek samorządu terytorialnego (zwiększenie udziału jednostek samorządu terytorialnego we

wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych i z podatku dochodowego od osób prawnych), co w przypadku ich trudnej sytuacji finansowej pozwoli na zapewnienie większej płynności finansowej, a w konsekwencji - wpłynie korzystnie na zdolność wykonywania przypisanych im ustawowo zadań.

Jednak zmiany legislacyjne (dodatkowo z mocą wsteczną od dnia 1 stycznia 2020 roku) powinny być poparte wnikliwą analizą ich skutków finansowych, szczególnie z punktu widzenia obniżonych wpływów Skarbu Państwa z tytułu udziału we wpływach z tytułu ww. podatków dochodowych. W związku z sytuacją wywołaną pandemią nie jest możliwe opieranie się tylko na wskaźnikach historycznych, gdyż na ich podstawie nie można przewidzieć skutków regulacji, która musi być odnoszona do aktualnej sytuacji finansowej jednostek samorządu terytorialnego i budżetu Państwa, tym bardziej, że jest ona w ostatnim czasie dynamiczna. Ponadto dochody j.s.t. to system powiązany, dlatego też zmiany w zakresie udziałów w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych nie mogą być wprowadzane bez zmian przepisów regulujących inne źródła dochodów.

- projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk senacki nr 247) uprzejmie informuję, że regionalne izby obrachunkowe wnoszą następujące uwagi.

1) Projektowane zmiany są niezwykle istotne z punktu widzenia poprawności naliczania zobowiązania podatkowego przez organy podatkowe gmin. Doprecyzowanie celu udostępnienia przewoźnikom kolejowym budynków, budowli i gruntów pod nie zajętych, o których mowa w przepisie, wyeliminuje korzystanie ze zwolnienia podatkowego również w przypadku, kiedy udostępniony przedmiot opodatkowania będzie wykorzystywany przez przewoźnika kolejowego na inny cel, niż wykonywanie przewozów kolejowych. Zmianę treści brzmienia przepisu **art.7 ust. 1 pkt 1** ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych regionalne izby obrachunkowe oceniają jako bardzo istotną.

Projektowanym zwolnieniem objęte zostały budynki wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. Uwzględniając przepisy tej ustawy, zwolnieniu podlegają budynki, w których znajdują się urządzenia lub instalacje wymienione w pkt 5 załącznika nr 1 do ustawy, o ile stanowią element infrastruktury. Zauważyć należy, że w praktyce urządzenia te i instalacje nie muszą zajmować całej powierzchni użytkowej budynku, w którym są umiejscowione (co więcej – mogą zajmować jej niewielką część). Projektowane zwolnienie umożliwia natomiast zwolnienie z podatku od

nieruchomości całego budynku bez względu na wielkość powierzchni budynku zajętej przez urządzenia i instalacje warunkujące zastosowanie zwolnienia.

2) Przy okazji dokonywania aktualizacji brzmienia ww. przepisu, w ocenie regionalnych izb obrachunkowych, istnieje potrzeba konkretyzacji definicji budowli, o której mowa w tym przepisie ustawy. Konieczność ta ma związek z bardzo częstymi problemami interpretacyjnymi, o czym świadczy szeroka linia orzecznicza sądów administracyjnych, w tym Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Regionalne izby obrachunkowe poddają pod rozagę podjęcie próby zdefiniowania budowli, biorąc pod uwagę zapisy brzmienia tego przepisu do 1.01.2007 r., przy uwzględnieniu zmian przepisów odwoływających.

Wydaje się, że wprowadzenie definicji budowli kolejowej okazałoby się niezwykle pomocne przy naliczaniu zobowiązania w gminach, zmniejszyłoby liczbę odwołań od decyzji podatkowych, przedkładanych organom podatkowym II instancji (tj. samorządowym kolegiom odwoławczym), a przede wszystkim zmniejszyłoby ilość spraw rozpatrywanych przez sądy administracyjne.

3) Zgodnie z art. 4 pkt 1 (od 30 grudnia 2016 r.) ustawy o transporcie kolejowym, przez infrastrukturę kolejową należy rozumieć elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy. W myśl punktu 12 ww. załącznika nr 1, jednym z elementów wchodzącym w skład infrastruktury kolejowej są grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pozostałych 11 punktach załącznika – m.in. tory kolejowe, obrotnice i przesuwnice, podtorze, obiekty inżynieryjne, nastawnie, perony, drogi technologiczne, przejazdy kolejowo-drogowe, urządzenia przetwarzania i rozdziału energii elektrycznej itd. – pod warunkiem, że elementy te tworzą część linii kolejowej, bocznicę kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy albo ich utrzymania.

Od 1 stycznia 2017 r., na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, od podatku od nieruchomości zwolnione są 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.

Z powyższego wynika, że zwolnienie gruntu od podatku od nieruchomości dotyczy całej działki ewidencyjnej, o ile grunt ten wchodzi w skład infrastruktury kolejowej spełniającej alternatywnie wymogi wymienione w punktach a, b lub c.

Propozycje przedstawione w inicjatywie ustawodawczej zmierzają do zawężenia zwolnienia od podatku od nieruchomości jedynie do gruntów znajdujących się pod budynkami i budowlami wchodzącymi w skład infrastruktury kolejowej, czyli – zwolnienie nie ma już dotyczyć całych działek ewidencyjnych.

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 przywołanej wyżej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w pierwszej części wskazuje, że zwolnieniu podlegają grunty, budynki i budowle pod warunkiem, że wchodzi w skład infrastruktury kolejowej w takim rozumieniu, jaki został nadany przepisami o transporcie kolejowym. W drugiej części ustawodawca wprowadza trzy przesłanki, z których spełnienie co najmniej jednej daje możliwość skorzystania ze zwolnienia.

W uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 840) wskazano, że projektowana w stosunku do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zmiana w zakresie art. 7 ust. 1 pkt 1 ma na celu dostosowanie do zmiany znaczenia pojęć stosowanych w ustawie o transporcie kolejowym. Ponadto zaproponowano dostosowanie zwolnienia analogicznie do przepisów dotyczących transportu lotniczego, poprzez wskazanie, że zwolnienie stosuje się również w odniesieniu do budynków (nastawni kolejowych). W projekcie zawarto również „oszacowanie” skutków projektowanych zmian w odniesieniu do dochodów jst. Wskazano, że w okresie 10 lat od wejścia w życie zmiany przepisów doprowadzą one w istocie do zmniejszenia dochodów własnych jst (gmin) o wartość 7 mln zł w każdym roku (łącznie okresie 10 lat o wartość 70 mln zł). Istotnym, w kontekście dokonanego w uzasadnieniu szacunku, jest wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń w zakresie stosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości: „Zmniejszenie dochodów jst o 7 mln zł skali roku (5 mln zł Grupa PKP PLK, 1 mln zł Grupa PKP 1 mln zł pozostałe podmioty) (...) źródło danych: PKP S.A., PKP PLK S.A. wyliczenia własne)”. .

W odniesieniu do obowiązującego w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienia podatkowego zwrócić należy uwagę, że kontrowersje w praktyce podatkowej powoduje zarówno pierwsza część tego zwolnienia, jak i pierwsza z określonych następnie przesłanek. Skoro bowiem zwolnieniu podlegają nie tylko budynki, budowle, ale także grunty, ustawodawca de facto nie wprowadza ograniczenia co do obszaru gruntów podlegających zwolnieniu, o ile wchodzi w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym.

Takie rozwiązanie normatywne prowadzi w rezultacie do ograniczenia zakresu przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Skutki finansowe dla gmin rozszerzonego w istocie od 1 stycznia 2017 r. zwolnienia przedmiotowego, ograniczyły znacząco, w stosunku do lat poprzednich, wpływy z tytułu dochodów z podatku od nieruchomości w tych gminach, które posiadają na swoim terenie przedmioty wchodzące w zakres zwolnienia z podatku od nieruchomości.

Problematyka rozszerzonego zwolnienia w obliczu niejasności związanych z odesłaniem ustawodawcy w zakresie konstrukcji zwolnienia do przepisów związanych z transportem kolejowym spowodowała wzrost postępowań sądowoadministracyjnych, których skutkiem jest ukształtowana linia orzecznicza, sprowadzająca się de facto do potwierdzenia przez judykaturę praw podmiotów wywodzących z nowego brzmienia art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prawo do rozszerzonego w stosunku do poprzednich zwolnienia przedmiotowego z podatku od nieruchomości.

Ustawodawca wprowadził w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnienie określonej grupy gruntów, budynków i budowli z podatku od nieruchomości przez ich przynależność do infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, a zatem obecnie ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 1043). Zgodnie z art. 4 pkt 1 ww. ustawy infrastruktura kolejowa (której definicja została również zmieniona i poprzednio, tj. do końca 2016 r. obejmowała kolejowe oraz inne budowle, budynki i urządzenia wraz z zajętyimi pod nie gruntami, usytuowane na obszarze kolejowym, przeznaczone do zarządzania, obsługi przewozu osób i rzeczy, a także utrzymania niezbędnego w tym celu majątku zarządcy infrastruktury) oznacza elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy, a zatem:

- 1) tory kolejowe, w tym rozjazdy i skrzyżowania torów, wchodzące w ich skład szyny, szyny żłobkowe, kierownice, odbojnice, prowadnice, zwrotnice, krzyżownice i inne elementy rozjazdów, podkłady kolejowe i przytwierdzenia, drobne elementy nawierzchni kolejowej, podsypka tym tłuczeń i piasek;
- 2) obrotnice i przesuwnice;
- 3) podtorze, w szczególności nasypy i przekopy, systemy kanałów i rowów odwadniających, rowy murowane, ściany osłonowe, roślinność posadzona w celu ochrony skarp;
- 4) obiekty inżynieryjne, mosty, wiadukty, przepusty i inne konstrukcje mostowe, tunele, przejścia nad i pod torami, mury oporowe i umocnienia skarp,
- 5) nastawnie, urządzenia sterowania ruchem kolejowym, w tym urządzenia

- zabezpieczające, sygnalizacyjne i łącznościowe na szlaku, w stacjach i stacjach rozrządowych, urządzenia służące do wytwarzania, przetwarzania i dystrybucji prądu elektrycznego do celów sygnalizacji i łączności; budynki, w których takie urządzenia lub instalacje się znajdują; przytorowe urządzenia kontroli bezpiecznej jazdy pociągów i wykrywania stanów awaryjnych w przejeżdżającym taborze; hamulce torowe, urządzenia do ogrzewania rozjazdów;
- 6) perony wraz z infrastrukturą umożliwiającą dotarcie do nich pasażerom, pieszo lub pojazdem, z drogi publicznej lub dworca kolejowego; .
 - 7) rampy towarowe, w tym w terminalach towarowych, wraz z drogami dowozu i odwozu towarów do dróg publicznych;
 - 8) drogi technologiczne i przejścia wzdłuż torów, mury ogradzające, żywopłoty, ogrodzenia, rasy przeciwpożarowe, zasłony odśnieżne;
 - 9) przejazdy kolejowo-drogowe i przejścia w poziomie szyn, w tym urządzenia i systemy służące zapewnieniu bezpieczeństwa ruchu drogowego i pieszego;
 - 10) systemy oświetleniowe do celów ruchu kolejowego i bezpieczeństwa;
 - 11) urządzenia przetwarzania i rozdziału energii elektrycznej na potrzeby zasilania trakcyjnego: podstacje, kable zasilające pomiędzy podstacjami i przewodami jezdnyymi, sieć trakcyjna wraz z konstrukcjami wsporczymi, trzecia szyna z konstrukcjami wsporczymi;
 - 12) grunty, oznaczone działki ewidencyjne, na których znajduje się elementy wymienione w pkt 1-11.

W skład infrastruktury kolejowej wchodzi, zgodnie z uszczegółowieniem zawartym w załączniku nr 1, w/w elementy, pod warunkiem że tworzą część linii kolejowej, bocznic kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania.

Przepisy obowiązujące od 1 stycznia 2017 r. doprowadziły w istocie do objęcia zwolnieniem przedmiotowym m.in. bocznic kolejowych, które zgodnie z przepisami cyt. wyżej ustawy stanowią infrastrukturą kolejową, a użytkownik bocznic kolejowej jest szczególnym przypadkiem zarządcy infrastruktury. Co więcej wskazać należy, że zgodnie z art. 4 pkt 1c ustawy o transporcie kolejowym infrastruktura prywatna to również infrastruktura kolejowa wykorzystywana wyłącznie do realizacji własnych potrzeb jej właściciela lub jej zarządcy innych niż przewóz osób.

Od 1 stycznia 2021 r. art. 7 ust.1 pkt 1 ma otrzymać brzmienie: „Zwalnia się od podatku od nieruchomości budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, które:

- a) są udostępniane przewoźnikom kolejowym wyłącznie do wykonywania przewozów kolejowych lub
- b) są wykorzystywane do przewozu osób, lub
- c) tworzą linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm”.

W treści projektowanego nowego brzmienia pierwszej części analizowanego zwolnienia ustawodawca wskazuje w pierwszej kolejności na zwolnienie budynków i budowli, które wchodzi w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym natomiast w stosunku do gruntów wprowadza istotne doprecyzowanie, że chodzi o te grunty, które są zajęte przez wskazane budynki i budowle. W tym miejscu nasuwają się jednak wątpliwości, czy art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zaproponowanym brzmieniu, zwalnia od podatku od nieruchomości tylko i wyłącznie grunt pod budynkami i budowlami, wchodzącymi w skład infrastruktury kolejowej. W myśl bowiem punktu 12 załącznika nr 1 do ustawy o transporcie kolejowym przez grunty, na których znajdują się m.in. budynki i budowle stanowiące infrastrukturę kolejową – należy rozumieć grunty oznaczone jako działki ewidencyjne

Projektowana zmiana zasługuje na pozytywną ocenę nie tylko z punktu widzenia doprecyzowania zakresu tego zwolnienia, ale także pewnego dopasowania do charakterystycznej dla całej konstrukcji podatku od nieruchomości „relacji zajęcia”. Zwolnieniu zatem będą podlegały jedynie te grunty, które są zajęte na wskazane budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, a nie szeroko zakreślone grunty. Podobnie ustawodawca ukształtował zakres zwolnienia w przypadku art. 7 ust. 1 pkt 2 cyt. ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdzie zwolnieniu podatkiem od nieruchomości podlegają „budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty”.

W projektowanej zmianie doprecyzowano również pierwszą z przesłanek zastosowania analizowanego zwolnienia podatkowego. W obecnym kształcie normatywnym wystarczające jest jedynie udostępnienie przewoźnikom kolejowym bez wskazania funkcji/celu tego udostępnienia. W nowym brzmieniu chodzi nie tylko o samą przesłankę udostępnienia przewoźnikom kolejowym, ale takie udostępnienie, które służy wyłącznie do wykonywania przewozów kolejowych. Projektowany kształt zwolnienia oddaje w znacznie większym zakresie cel wprowadzenia zwolnienia podatkowego w stosunku do infrastruktury

kolejowej. Projektowana zmiana ma kolosalne znaczenie dla dochodów własnych gmin, w których podstawowy udział ma podatek od nieruchomości. Obowiązujący zakres zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 doprowadził, wbrew szacunkom dokonany w istocie przez podmioty korzystające ze zwolnienia (por. uzasadnienie zawarte w druku sejmowym nr 840) do znaczącej utraty wpływów z tytułu podatku od nieruchomości. Obniżenie poziomu dochodów w stosunku do stanu sprzed 1 stycznia 2017 r. wobec wątpliwości organów podatkowych co do zakresu przedmiotowego zwolnienia, spowoduje w szczególności w obecnym czasie (związanym z epidemią wirusa SARS-CoV-2) duże trudności z realizacją zadań własnych tej podstawowej w konstytucyjnym znaczeniu jednostki samorządu terytorialnego. Projektowana zmiana ustawy zakłada niejako „uszczelnienie” systemu podatkowego związanego z realizacją przez gminę wpływów podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości poprzez doprecyzowanie zakresu normatywnego zwolnienia. Powyższe należy ocenić pozytywnie również z uwagi na realizację poprzez tą zmianę zasady jasności i zupełności norm o charakterze publicznoprawnym.

Łącząc wyrazy szacunku

Luiza Budner-Iwanicka

Zastępca Przewodniczącego

Krajowej Rady

Regionalnych Izb Obrachunkowych

/-podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/