



Warszawa, dnia 18 listopada 2020 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA
MINISTER FINANSÓW,
FUNDUSZY I POLITYKI REGIONALNEJ**

PS2.8401.11.2020

Pan
Krzysztof Kwiatkowski
Przewodniczący Komisji
Ustawodawczej Senatu RP

Szanowny Panie Przewodniczący,

W odpowiedzi na pismo z 6 listopada 2020 r. znak:BPS.DKS.KU.0401.50.2020 w sprawie przedstawienia opinii do *projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk senacki nr 247)* przedstawiam następujące stanowisko.

1. Przedmiot regulacji

Przedstawiony projekt dokonuje zmiany art. 7 ust. 1 pkt 1 w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170), dalej: u.p.o.l., określającego zakres zwolnienia z podatku od nieruchomości dla infrastruktury kolejowej.

Zaproponowana zmiana polega na zastąpieniu obowiązującego art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. przepisem w brzmieniu zaproponowanym w art. 1 projektu.

Na podstawie tego przepisu zwolnieniem od podatku od nieruchomości objęte byłyby 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.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu celem nowelizacji jest doprecyzowanie przepisów określających zakres zwolnienia od podatku od nieruchomości w części dotyczącej zwolnienia od podatku gruntów kolejowych. Wskazano, że projektowane rozwiązania wychodzą naprzeciw oczekiwaniom jednostek samorządu terytorialnego, eliminując istniejącą obecnie lukę podatkową. Pozwala ona na korzystanie ze zwolnienia od podatku od nieruchomości przez podmioty, które nie prowadzą działalności na rynku kolejowym, wykorzystują nieprecyzyjny przepis do unikania opodatkowania.

W projekcie proponuje się doprecyzowanie i zawężenie regulacji zawartej w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., który został zmodyfikowany ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 1923), dalej: ustawą zmieniającą, i obowiązuje od 1 stycznia 2017 r.

Proponuje się, aby ustawa weszła w życie 1 stycznia 2021 r.

2. Obecny stan prawny

Do 31 grudnia 2016 r. z podatku od nieruchomości zwolnione były: budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli:

- a) zarządca infrastruktury był obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym lub
- b) były przeznaczone wyłącznie do przewozu osób, wykonywanego przez przewoźnika kolejowego, który równocześnie zarządzał tą infrastrukturą bez udostępniania jej innym przewoźnikom, lub
- c) tworzyły linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. ze zwolnienia z podatku od nieruchomości korzystają 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.

Treść przepisu została zmieniona od 1 stycznia 2017 r. w wyniku nowelizacji u.p.o.l. dokonanej ustawą zmieniającą.

Ustawa zmieniająca wprowadziła ponadto do ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 710, z późn.zm.), dalej: u.t.k., nową definicję infrastruktury kolejowej, a wykaz elementów tej infrastruktury został określony w Załączniku nr 1 do u.t.k.

Zgodnie z Załącznikiem 1 zatytułowanym *Wykaz elementów infrastruktury kolejowej*, w skład tej infrastruktury wchodzi następujące elementy, pod warunkiem że tworzą część linii kolejowej, bocznicy kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania:

- 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 w 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, pasy 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 wsporczyimi, trzecia szyna z konstrukcjami wsporczyimi;
- 12) grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.

Projekt ustawy zmieniającej wraz z OSR, został przygotowany i był procedowany przez Ministra Infrastruktury i Budownictwa. W ocenie projektodawcy celem nowelizacji przepisów u.t.k., dokonanej ww. ustawą, było wdrożenie do krajowego porządku prawnego postanowień dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2012/34/UE z dnia 21 listopada 2012 r. w sprawie utworzenia jednolitego europejskiego obszaru kolejowego (Dz. Urz. UE L 343 z 14.12.2012, str. 32). Określony w u.t.k. zakres przedmiotowy definicji infrastruktury jest zgodny z definicją przyjętą w dyrektywie 2012/34/UE.

Jednocześnie trzeba wskazać, że podatek od nieruchomości nie podlega harmonizacji w ramach Unii Europejskiej. Zakres zwolnień z tego podatku jest wyłączną decyzją państwa członkowskiego. Jedynym ograniczeniem dla państw członkowskich w tej kwestii są zasady pomocy publicznej.

Natomiast treść dodanego Załącznika nr 1 do u.t.k. w zasadniczy sposób wpłynęła na zakres zwolnienia z podatku od nieruchomości, ponieważ u.p.o.l. nie zawiera własnej definicji pojęcia infrastruktura kolejowa, tylko odwołuje się w tym zakresie do przepisów o transporcie kolejowym.

W efekcie nowelizacji u.t.k. zwolnieniem z podatku od nieruchomości na podstawie u.p.o.l., zostały objęte m.in. grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11 Załącznika do ustawy *Wykaz elementów infrastruktury kolejowej*. Zwolnieniu podatkowemu podlegają w konsekwencji grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, na których znajdują się budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów u.t.k, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym, co zostało potwierdzone w orzecznictwie sądów administracyjnych, a pogląd w tym zakresie jest ugruntowany (por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 3032/18 oraz z 5 sierpnia 2020 r. sygn. akt II FSK 1438/18).

Ponadto ukształtowała się linia orzecznicza dotycząca interpretacji art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., zgodnie z którą ze zwolnienia z podatku od nieruchomości korzysta również kolejowa infrastruktura prywatna - wobec braku odniesienia do ustawy o transporcie kolejowym - w zakresie definiowania pojęcia „udostępniania infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym”, którego znaczenie ustalane jest zgodnie z jego literalnym brzmieniem.

W konsekwencji powyższego, zwolnieniem od 1 stycznia 2017 r. objęte zostały również prywatne bocznice kolejowe, gdyż na ustalenie zakresu omawianego zwolnienia nie ma wpływu kwestia własności infrastruktury kolejowej (tzw. prywatna bądź też państwowa infrastruktura kolejowa), ze względu na okoliczność, iż jest to zwolnienie o charakterze przedmiotowym (por. np. wyroki: NSA z 5 sierpnia 2020 r. sygn. akt II FSK 1438/18, WSA w Białymstoku z 19 czerwca 2018 r. sygn. akt I SA/Bk 245/18 (prawomocny), WSA w Opolu z 10 października 2018 r. sygn. akt I

SA/Op 243/18 (prawomocny)). Bocznic kolejowe do końca 2016 r. nie stanowiły infrastruktury kolejowej w rozumieniu u.t.k.

Omawiane zmiany w u.p.ol. i w u.t.k. doprowadziły do rozszerzenia zakresu zwolnienia z podatku od nieruchomości dla infrastruktury kolejowej, niezgodnego z zamiarem ustawodawcy. W efekcie zmiany spowodowały uszczuplenie dochodów gmin. Strona samorządowa apeluje o uszczelnienie przepisów dotyczących podatku od nieruchomości w zakresie stosowania zwolnienia z tego podatku w odniesieniu do gruntów, na których znajdują się elementy infrastruktury kolejowej. Prowadzą one bowiem do ubytku dochodów własnych gmin, na terenie których znajduje się ta infrastruktura, wskutek wprowadzenia przedmiotowych regulacji od 1 stycznia 2017 r.

Należy zauważyć, że projekt ustawy zmieniającej został zaopiniowany pozytywnie przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego. Minister Finansów w trakcie procesu legislacyjnego dotyczącego tej ustawy był przeciwny zmianom w zakresie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. i wskazywał na skutki dla budżetów gmin proponowanej nowelizacji przepisu.

W OSR projektu ustawy zmieniającej Minister Infrastruktury i Budownictwa oszacował przewidywany ubytek w dochodach gmin spowodowany wejściem w życie zmian w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości infrastruktury kolejowej na kwotę 7 mln zł. Ministerstwo Finansów nie posiada danych z poszczególnych organów podatkowych dotyczących skutków finansowych rozszerzenia od 1 stycznia 2017 r. zakresu zwolnienia z podatku od nieruchomości dla infrastruktury kolejowej.

3. Ocena propozycji

Zaproponowany przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. zawęża stosowanie zwolnienia z podatku od nieruchomości dla infrastruktury kolejowej – w porównaniu do jego obecnego zakresu. W szczególności propozycja eliminuje zasadniczy mankament obecnej regulacji, która prowadzi do zwolnienia całych działek ewidencyjnych, na których znajduje się infrastruktura kolejowa, której elementy wymienione są w pkt 1-11 Załącznika do u.t.k. *Wykaz elementów infrastruktury kolejowej*.

Zaproponowana zmiana spowoduje ograniczenie stosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości wyłącznie do gruntów pod budynkami i budowlami wchodzącymi w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. Pozwoli to na wyeliminowanie przypadków stosowania zwolnienia z podatku w odniesieniu do gruntów, rozumianych jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy infrastruktury kolejowej i jednocześnie prowadzona jest inna, niż kolejowa, działalność gospodarcza, jak również niezajętych na prowadzenie działalności.

Jednocześnie przedstawiona propozycja nie eliminuje ostatecznie drugiego mankamentu obecnej regulacji, jakim jest stosowanie zwolnienia w odniesieniu do infrastruktury prywatnej, w tym np. do prywatnych bocznic kolejowych. Wydaje się, że projektodawca podjął się dokonania zmiany również i w tym zakresie, poprzez zaproponowaną treść art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. („są udostępniane przewoźnikom kolejowym wyłącznie do wykonywania przewozów kolejowych”). Niemniej z uwagi na brak uzasadnienia w tym zakresie, trudno odnieść się do przedstawionej propozycji.

W uzasadnieniu do projektu nie wyjaśniono rozumienia użytego w projektowanym art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., na potrzeby sformułowania zakresu zwolnienia, pojęcia: „udostępniane

przewoźnikom kolejowym wyłącznie do wykonywania przewozów kolejowych”. Mogłoby to prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych i powodować trudności w stosowaniu przepisu. Należy natomiast zauważyć, że na brak odniesienia się w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. do przepisów o transporcie kolejowym, a w szczególności do art. 29 ust. 1 u.t.k., zawartego w Rozdziale 6 tej ustawy, wskazywały sądy administracyjne – w kontekście stosowania zwolnienia dla infrastruktury kolejowej wykorzystywanej dla celów prywatnych. Odniesienie się do wskazanych przepisów u.t.k. w zakresie definiowania „udostępniania infrastruktury kolejowej”, zgodnie z orzecznictwem sądowym, miałyby prowadzić do ograniczenia stosowania zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wyłącznie do infrastruktury wykorzystywanej na cele publiczne.

Odnosząc się do zaproponowanego terminu wejścia w życie nowelizacji u.p.o.l. należy zauważyć, że termin ten, z uwagi na ścieżkę legislacyjną, niezbędną do uchwalenia ustawy, a w szczególności na konieczność zapewnienia odpowiedniego *vacatio legis*, wydaje się na obecną chwilę mało prawdopodobny. Za realny termin wejścia w życie proponowanej regulacji można natomiast uznać 1 stycznia 2022 r. Termin ten pozwoliłby na uzgodnienie ze stroną samorządową treści przepisu, a ponadto byłby zgodny z klauzulą demokratycznego państwa prawnego i wynikających z niego zasad: bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa, stanowiących istotne elementy zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i do stanowionego przez nie prawa.

Z uwagi na powyższe, należy pozytywnie ocenić kierunek zmian w senackim projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk senacki nr 247). Projekt wymagać będzie natomiast zmian legislacyjnych, w celu wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych, związanych z koniecznością doprecyzowania pojęcia „udostępniania infrastruktury kolejowej”, o których mowa powyżej. Konieczne też są zmiany w zakresie terminu wejścia w życie zaproponowanej regulacji. Projekt powinien zostać przedstawiony do zaopiniowania Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego.

Jednocześnie wskazać należy, że mając na uwadze wskazywane przez stronę samorządową skutki finansowe, jakie nastąpiły po 1 stycznia 2017 r., w następstwie wejścia w życie zmian w opodatkowaniu infrastruktury kolejowej, Ministerstwo Infrastruktury podjęło się analizy tej kwestii i współpracy z samorządami, w celu wypracowania rozwiązań mających doprecyzować zakres zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

Zmiany te mają przeciwdziałać uszczupleniu wpływów z podatku od nieruchomości do budżetów gmin z tytułu zwolnienia z podatku od nieruchomości całych działek ewidencyjnych, na których znajdują się elementy infrastruktury kolejowej.

Z upoważnienia Ministra Finansów,
Funduszy i Polityki Regionalnej
PODSEKRETARZ STANU
w Ministerstwie Finansów

Jan Sarnowski

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/