

C-453/23-1

# ODPIS

Sygn. akt III FSK 3/22

## POSTANOWIENIE

Dnia 19 kwietnia 2023 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący – Sędzia NSA	Krzysztof Winiarski
Sędzia NSA	Stanisław Bogucki (sprawozdawca)
Sędzia NSA	Paweł Borsowski
Protokolant	Natalia Zawadzka

po rozpoznaniu w dniu 19 kwietnia 2023 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej **E. sp. z o.o. z siedzibą w M.**

od wyroku **Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie**

z dnia 19 października 2021 r., sygn. akt I SA/Rz 563/21

w sprawie ze skargi **E. sp. z o.o. z siedzibą w M.**

na interpretację indywidualną **Prezydenta Miasta Mielca**

z dnia 14 czerwca 2021 r., nr Fn-RP.310.37.2021

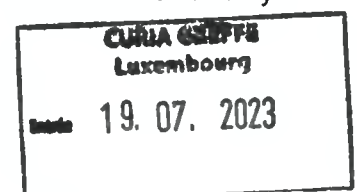
w przedmiocie **pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości**

**postanawia:**

I. na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytania prejudycjalne:

- 1) Czy w świetle art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47) zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji przyznanie przez kraj członkowski adresowanej do wszystkich przedsiębiorców ulgi podatkowej, takiej jak w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.), polegającej na zwolnieniu od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury

Wysłano do rejestru	
Trybunału Sprawiedliwości pod numerem	1264018
Luksemburg, dnia	20. 07. 2023
Faks/E-mail:	
Wpłynęło dnia:	19.07.23
Sekretarz, z upoważnienia	Maria Sikieryńska administratorka



kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym?

- 2) Czy w przypadku odpowiedzi pozytywnej na pytanie 1 przedsiębiorca, który skorzystał ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu krajowego, wprowadzonego bez zachowania wymaganej procedury, określonej w art. 108 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47) w związku z art. 2 Rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jednolity) (Tekst mający znaczenie dla EOG), Dz. U. UE L 248/9 z 24.09.2015 r., jest zobowiązany do zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami?

II. na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionych wyżej pytań prejudycjalnych.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

ZASTĘPCA KIEROWNIKA  
Sekretariatu Wydziału III

*Anna Kępczewska*

## UZASADNIENIE

### I. Ramy prawne.

#### Regulacje unijne.

1. Przepisy Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz. Urz. UE C 202 z 7.06.2016 r., s. 47, dalej powoływanego jako traktat lub TfUE)

#### Artykuł 107

1. Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskim.

#### Artykuł 108

3. Komisja jest informowana, w czasie odpowiednim do przedstawienia swych uwag, o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy. Jeśli uznaje ona, że plan nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu artykułu 107, wszczyna bezzwłocznie procedurę przewidzianą w ustępie 2. Dane Państwo Członkowskie nie może wprowadzać w życie projektowanych środków dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej.

2. Przepisy Rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jednolity) (Tekst mający znaczenie dla EOG), Dz. U. UE L 248/9 z 24.09.2015 r., dalej przywoływane jako rozporządzenie 2015/1589.

#### Artykuł 2

1. Z zastrzeżeniem odmiennych przepisów rozporządzeń wydanych zgodnie z art. 109 TFUE lub innych jego przepisów, zainteresowane państwo członkowskie zgłasza Komisji w odpowiednim czasie wszelkie plany przyznania nowej pomocy. Komisja bezzwłocznie informuje zainteresowane państwo członkowskie o otrzymaniu takiego zgłoszenia.

2. W zgłoszeniu zainteresowane państwo członkowskie przedstawia wszystkie informacje konieczne dla umożliwienia Komisji podjęcia decyzji zgodnie z art. 4 i 9 („zgłoszenie kompletne”).

### **Regulacja krajowa.**

1. Przepisy ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm., dalej przywoływana jako u.p.o.l.).

#### Artykuł 2

1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;
  - 2) budynki lub ich części;
  - 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.
2. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegają użytki rolne lub lasy, z wyjątkiem zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej.

#### Artykuł 4

1. Podstawę opodatkowania stanowi:

- 1) dla gruntów - powierzchnia;
- 2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa;
- 3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

#### Artykuł 7

1. Zwalnia się od podatku od nieruchomości:

- 1) grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która:
  - a) jest udostępniana przewoźnikom kolejowym.

2. Przepisy ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2023 r. poz. 702, dalej powoływana jako u.p.p.p.)

#### Artykuł 6

2. Pomoc publiczna przewidziana w akcie normatywnym, który uzależnia nabycie prawa do otrzymania pomocy wyłącznie od spełnienia przesłanek określonych w tym akcie, bez konieczności wydania decyzji lub zawarcia umowy, albo gdy wydawana decyzja jedynie potwierdza nabycie prawa, może być udzielana, jeżeli akt normatywny jest programem pomocowym zatwierdzonym przez Komisję zgodnie z art. 108 TFUE lub przewidującym udzielanie pomocy, której nie dotyczy obowiązek notyfikacji.

#### **II. Stan faktyczny.**

Podatniczka (zwana także skarżącą albo stroną) we wniosku o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego podała, że jako podmiot prowadzący działalność gospodarczą posiada na władanych przez nią gruntach bocznice kolejową, a część infrastruktury bocznic kolejowej należy do niej. W zakresie należącej do niej infrastruktury i gruntu pod nią jest podatnikiem podatku od nieruchomości. Strona uważa, że od momentu udostępnienia bocznic innemu przewoźnikowi, który będzie realizował przewozy na jej rzecz, będzie mogła korzystać ze zwolnienia od podatku od nieruchomości odnośnie do całej działki ewidencyjnej, na której znajdują się elementy infrastruktury kolejowej, a także działek nabytych w przyszłości, które także będą w części zabudowane bocznicą (infrastruktura kolejową).

W związku z powyższym zadała następujące pytania: 1. czy może stosować zwolnienie z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. w stosunku do gruntów i infrastruktury począwszy od momentu, w którym dojdzie do wydania zgody na wjazd na bocznicę oraz udzielenia stosownej autoryzacji licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu, co ma nastąpić w trakcie 2021 r.?; 2. czy po nabyciu nowych gruntów będzie mogła stosować zwolnienie z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. w stosunku do całej powierzchni nowych gruntów?

Stanowiska spółki zostały ocenione przez organ interpretacyjny za nieprawidłowe, tj. w zakresie zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l.: (1) gruntów i należącej do spółki infrastruktury poczynwszy od momentu, w którym dojdzie do wydania zgody na wjazd na bocznice oraz udzielenia stosownej autoryzacji licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu, (2) nowo nabytych gruntów, w stosunku do całej ich powierzchni.

W ocenie organu interpretacyjnego, pomimo formalnego spełnienia warunku do zwolnienia (w zakresie spełnienia przez spółkę warunków określonych w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. sporu między stronami nie było), prawo to nie może być zrealizowane, ponieważ narusza unijne przepisy o pomocy publicznej. Ustawa nowelizująca, skutkiem której było przyznanie przedsiębiorcy pomocy publicznej w postaci zwolnienia od podatku od nieruchomości, nie została bowiem poddana procedurze uprzedniej kontroli Komisji Europejskiej.

Po wniesieniu przez skarżącą skargi do Sądu pierwszej instancji Sąd ten skargę oddalił. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że skarżącej należało przyznać rację w zakresie, w jakim twierdziła, że podatek od nieruchomości (podatek majątkowy) nie został w ramach Unii Europejskiej zharmonizowany. Jednak zwolnienie od podatku, uwalniające spółkę od ciężaru fiskalnego na rzecz budżetu podmiotu publicznego (jednostki samorządu terytorialnego), wypełnia przesłanki do uznania go za pomoc publiczną. Sąd ocenę tę zaaprobował. Wymagało to zatem dokonania oceny dopełnienia przez krajowego prawodawcę wymagań określonych w przepisach art. 107 i 108 TfUE. Kwestia „wszelkiej pomocy przyznawanej przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom”, o jakiej mowa w art. 107 ust. 1 TfUE, która „jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”, wymagała zbadania w przedstawionych przez spółkę okolicznościach zdarzenia przyszłego, czy nie została wprowadzona w sposób niedozwolony („niezgodny z prawem”). Ustalanie reguł konkurencji niezbędnych do funkcjonowania rynku wewnętrznego, z którą ściśle wiąże się zagadnienie pomocy publicznej dla przedsiębiorstw, zostało bowiem na zasadzie wyłączności powierzone Unii (art. 3 ust. 1 lit. b) TfUE). Jak natomiast wynika z motywu 5 rozporządzenia

2015/1589, wszelkie plany przyznawania nowej pomocy mają być zgłaszane Komisji i nie mogą zostać wprowadzone w życie przed zatwierdzeniem ich przez Komisję.

Powołane rozporządzenie 2015/1589 definiuje w art. 1 takie pojęcia, jak: (a) „pomoc”, która oznacza każdy środek spełniający wszystkie kryteria ustanowione w art. 107 ust. 1 TfUE; (b) „nowa pomoc”, która oznacza każdą pomoc, czyli programy pomocowe i pomoc indywidualną, która nie jest pomocą istniejącą, włącznie ze zmianami istniejącej pomocy; (c) „pomoc indywidualna”, która oznacza pomoc, która nie jest przyznawana na podstawie programu pomocowego oraz podlegającą obowiązkowi zgłoszenia pomoc przyznawaną na podstawie programu pomocowego; (d) „pomoc niezgodna z prawem”, która oznacza nową pomoc, wprowadzoną w życie z naruszeniem art. 108 ust. 3 TfUE.

W art. 2 rozporządzenia 2015/1589, w nawiązaniu do art. 108 ust. 3 TfUE, nałożono na zainteresowane państwo członkowskie obowiązek zgłoszenia Komisji Europejskiej w odpowiednim czasie wszelkich planów przyznania nowej pomocy. Jeżeli zatem państwo członkowskie Unii Europejskiej zamierza ustanowić taką pomoc („nową pomoc”), to musi co do zasady przestrzegać przewidzianych w tych przepisach obowiązku uprzedniego (prewencyjnego) zgłoszenia tej pomocy Komisji oraz obowiązku powstrzymania się od jej wprowadzenia w życie dopóty, dopóki procedura, której ta pomoc podlega, nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej, a pomoc przyznana z jego naruszeniem jest niezgodna z prawem.

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1923) nie została zgłoszona Komisji Europejskiej do procedury uprzedniej konsultacji. Rodzi to dla państwa członkowskiego określone skutki, wynikające z TfUE i rozporządzenia 2015/1589. Rzeczpospolita Polska nie realizowała procedury określonej w art. 108 ust. 3 TfUE oraz art. 2 rozporządzenia 2015/1589. Wobec tego, jak wynika ze zdania 3 art. 108 ust. 3 TfUE, państwo członkowskie nie może wprowadzać w życie projektowanych środków, dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej. Z art. 3 rozporządzenia 2015/1589 wynika natomiast, że pomocy podlegającej obowiązkowi zgłoszenia zgodnie z art. 2 ust. 1 nie wprowadza się w życie do czasu podjęcia przez Komisję decyzji zezwalającej na taką pomoc lub do czasu uznania takiej decyzji Komisji za podjętą. Wskazanie organu interpretacyjnego o niemożności

zrealizowania przez spółkę uprawnienia wynikającego z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. ma zatem legalną podstawę prawną.

Organ interpretacyjny, dokonując prawnopodatkowej oceny przedstawionego zdarzenia przyszłego, był zatem uprawniony do powołania się bezpośrednio na przepisy UE, zarówno na art. 107 i 108 TfUE, jak i na klauzulę zawieszającą, o której mowa w art. 3 rozporządzenia 2015/1589, ponieważ zidentyfikowana materia dotyczyła zagadnienia selektywnej, nowej pomocy publicznej, udzielanej przez państwo członkowskie przedsiębiorcy, czyli materii przekazanej do kompetencji UE w ramach zagadnień związanych z ochroną wspólnego rynku i konkurencyjności przedsiębiorstw. Ani organ interpretacyjny, ani Sąd w ramach sprawowanej kontroli, nie dokonują oceny zgodności środków pomocowych z rynkiem wewnętrznym, która wchodzi w zakres wyłącznych kompetencji Komisji. Sądy krajowe są natomiast uprawnione do stwierdzenia, czy dany środek krajowy należy sklasyfikować jako pomoc publiczną w rozumieniu Traktatu. Wyrok Sądu pierwszej instancji oddalający skargę, w świetle stanowiska organu interpretacyjnego, jest wynikiem takiej właśnie kwalifikacji.

Z takim stanowiskiem Sądu pierwszej instancji nie zgodziła się skarżąca, która wniosła skargę kasacyjną, w której sformułowała m.in. zarzuty naruszenia:

1. art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) u.p.o.l. w związku z art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1043 ze zm., dalej: u.t.k.) oraz załącznikiem nr 1 do u.t.k. w związku z art. 107 ust. 1 oraz art. 108 ust. 1, 2 i 3 TfUE przez błędną wykładnię tych przepisów i uznanie, że posiadane przez skarżącą grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym (art. 4 pkt 1 u.t.k. w związku z załącznikiem nr 1 do u.t.k.), które mają być udostępniane licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu, nie są zwolnione z opodatkowania podatkiem od nieruchomości dla infrastruktury kolejowej (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l.) z uwagi na ocenę, że przyznanie zwolnienia stanowiłoby niedozwoloną pomoc publiczną (art. 107 ust. 1 TfUE w związku z art. 108 ust. 1, 2 i 3 TfUE), co doprowadziło do niewłaściwego zastosowania tych przepisów, podczas gdy zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. nie spełnia kryteriów pomocy publicznej, a jego wprowadzenie nie musiało być notyfikowane do Komisji Europejskiej;



2. art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) u.p.o.l. w związku z art. 4 pkt 1 u.t.k. oraz załącznikiem nr 1 do u.t.k. w związku z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.) oraz art. 120 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) przez błędną wykładnię tych przepisów, co doprowadziło do odmowy zastosowania powszechnie obowiązujących przepisów, tj. art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. w związku z przepisami u.t.k., a także wbrew wynikającej z art. 7 Konstytucji zasadzie praworządności, zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa, odzwierciedlonej również wprost w art. 120 Ordynacji podatkowej, w konsekwencji czego doszło do niewłaściwego zastosowania (braku zastosowania) tych przepisów;

3. art. 1 lit. 1 i c oraz art. 3 rozporządzenia 2015/1589 w związku z art. 6 ust. 2 u.p.p.p. i art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. przez ich błędną wykładnię i w konsekwencji niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że należało odmówić skarżącej zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. w związku z uznaniem, że przepis ten stanowi program pomocowy, który powinien podlegać notyfikacji przez Komisję, co wynika z błędnej wykładni art. 1 lit. a) i c) oraz art. 3 rozporządzenia 2015/1589, art. 6 ust. 2 u.p.p.p. i przesłanek niedozwolonej pomocy publicznej z art. 107 ust. 1 TfUE, podczas gdy zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. nie spełnia kryteriów pomocy publicznej, a jego wprowadzenie nie musiało być notyfikowane do Komisji Europejskiej.

### **III. Powody wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym.**

Pierwsze pytanie w tej sprawie dotyczy tego, czy w świetle art. 107 ust. 1 TfUE zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji przyznanie przez kraj członkowski adresowanej do wszystkich przedsiębiorców ulgi podatkowej, takiej jak w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., polegającej na zwolnieniu od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym. W istocie rzeczy chodzi bowiem o rozstrzygnięcie zagadnienia, czy wchodząca do krajowego porządku krajowego regulacja podatkowa (zwolnienie o charakterze przedmiotowym) powinna dla swojej ważności być poprzedzona procedurą notyfikacyjną przewidzianą w art. 108 ust. 3 TfUE.

Przepisy zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. obowiązujące do końca 2016 r., odnosiły się do budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli „zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym”. Zwolnienie odnosiło się wówczas do infrastruktury ogólnodostępnej, z której każdy mógł na równych zasadach korzystać (po nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych od 01.01.2022 stan ten przywrócono wskazując wprost, że zwolnienie obejmuje tylko infrastrukturę, która jest udostępniana zgodnie z ustawą o transporcie kolejowym dla wszystkich na równych zasadach.

Od 1 stycznia 2017 r. nastąpiło rozszerzenie zakresu zwolnienia podatkowego z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. W szczególności zwolniono z podatku od nieruchomości pomijane we wcześniejszym brzmieniu przepisów bocznicę kolejową, również te stanowiące tzw. infrastrukturę prywatną, a więc znajdujące się w kopalniach, zakładach produkcyjnych czy elektrowniach, które stanowią koło zamachowe całego kolejowego ruchu towarowego. Dodatkowo zwolnieniem objęto również budynki wchodzące w skład infrastruktury kolejowej oraz rozszerzono zakres zwolnienia dla gruntów (objęto nim działki ewidencyjne wchodzące w skład infrastruktury kolejowej, a nie wyłącznie fragmenty gruntów zajęte przez tory, jak miało to miejsce w poprzednim brzmieniu przepisów).

Warto jednak podkreślić, że od 1 stycznia 2017 r. dla zastosowania zwolnienia podatkowego infrastruktury kolejowej nie wystarczy sam fakt posiadania boczniczy na swoich gruntach - niezbędne jest jej faktyczne udostępnianie przewoźnikowi kolejowemu (co zostało potwierdzone w jednolitej linii orzecniczej sądów administracyjnych). Należy przy tym zauważyć, że nowelizację uzasadniono koniecznością dostosowania krajowych norm prawnych w zakresie transportu kolejowego do zmiany prawa Unii Europejskiej, wprowadzonej dyrektywą 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). Jednak z definicji infrastruktury kolejowej zawartej w dyrektywie 2012/34/EU wynika, że prywatne linie kolejowe i bocznicę, odgałęzienia od torów stacjonarnych i szlakowych, nie są częścią infrastruktury kolejowej. Tym samym prawodawca przewidział mechanizm motywujący przedsiębiorców do remontowania nieczynnych bocznic i rzeczywistego korzystania z transportu kolejowego.

Zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. odnosi się więc od 1 stycznia 2017 r. do nieograniczonego kręgu odbiorców, w konsekwencji nie jest ono skierowane do konkretnie zindywidualizowanych przedsiębiorców, sektora, czy regionu, a także do konkretnej działalności - w wyniku czego następowałoby sprzyjanie produkcji niektórych towarów. Jednakże wątpliwości może budzić użyte w tym przepisie kryterium posiadania określonego rodzaju infrastruktury, które w praktyce powoduje, że przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą w takich samych sektorach (np. kopalnie, elektrociepłownie, browary) mogą być w różnej sytuacji w aspekcie ich obciążeń podatkowych.

Analizując treść zwolnienia brak jest możliwości określenia próby porównawczej dla jego stosowania, gdyż ze względu na jego ogólny charakter, może ono dotyczyć niezliczonych stanów faktycznych. Jakikolwiek zmiany w prawie różnicują sytuacje podmiotów gospodarczych, jednak w sytuacji kiedy takie zróżnicowanie nie wynika wprost z mechanizmu wprowadzanego zwolnienia, a dostęp do niego ma każdy przedsiębiorca, to nie można przypisać mu zasadniczo przymiotu selektywności. Każdemu przedsiębiorcy (niezależnie od regionu, branży i innych cech), który korzysta z transportu kolejowego – przy użyciu posiadanej bocznicy kolejowej (bezpośrednio lub poprzez udostępnienie dla takiego celu innym podmiotom) przysługuje ustawowe zwolnienie podatkowe z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. Brak możliwości przypisania przewidzianemu ustawą krajową zwolnieniu podatkowemu cechy selektywności, wyklucza wystąpienie przesłanki zakłócenia konkurencji, a w konsekwencji uznania takiego zwolnienia za pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 TfUE.

Z drugiej jednak strony powstaje wątpliwość co do ewentualnej ukrytej selektywności związanej z użyciem na pierwszy rzut oka obiektywnych kryteriów zwolnienia. Chodzi więc o selektywność faktyczną, przy której dany instrument odnosi skutek w postaci uprzywilejowania niektórych przedsiębiorstw lub sektorów niezależnie od tego, że nie jest on skierowany tylko do tych przedsiębiorstw (sektorów), na co zwraca uwagę Komisja UE w Zawiadomieniu w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TfUE.

Prawodawca rozszerzając w 2017 r. zatem zwolnienie na nieograniczony krąg potencjalnych podatników (skorzystać ze zwolnienia może każdy przedsiębiorca, który wykorzystuje transport kolejowy) rozwiązał przy tej okazji kwestię związaną z

zakazem stosowania pomocy publicznej. Przepisy obowiązujące do końca 2016 r., ograniczające stosowanie zwolnienia do wąskiego grona podmiotów (operatorów linii kolejowych oraz właścicieli kilku terminali przeładunkowych), rodziły ryzyko uznania go za niedozwoloną pomoc publiczną, ze względu na jawną selektywność w stosowaniu zwolnienia. Zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. nie stanowi zaś pomocy publicznej, co zostało potwierdzone w toku prac legislacyjnych. Co prawda w piśmie z dnia 25 lutego 2016 r., nr DDO-0792-3(3)/16/AB Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów zgłaszając uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw, zwrócił uwagę na to, że wsparcie ze środków publicznych wyłącznie głównej (narodowej) infrastruktury kolejowej zarządzanej na zasadzie monopolu nie stanowi pomocy publicznej. W przypadku gdy ze zwolnienia korzysta infrastruktura wykorzystywana gospodarczo, to takie wsparcie może stanowić pomoc publiczną, którą należy notyfikować Komisja Europejska (<https://legislacja.gov.pl/docs/2/12281650/12335052/12335055/dokument216288.pdf>).

Zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. wprowadzone zostało przy okazji szerokiej nowelizacji ustawy o transporcie kolejowym, która z kolei stanowiła implementację 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 343/32 z 14.12.2012 r., dyrektywa 2012/34/UE). Zarówno celem dyrektywy 2012/34/UE, jak i nowelizacji ustawy o transporcie kolejowym jest rozwój kolei, osiągnany m.in. przez liberalizację przepisów oraz działania stymulacyjne. Transport kolejowy ma przewagę nad alternatywnym do niego transportem drogowym, w szczególności jest bardziej ekologiczny i bezpieczniejszy. Dodatkowo zwiększenie tonażu transportowanego na torach kosztem transportu kołowego zwiększa również bezpieczeństwo innych uczestników dróg, oraz zmniejsza koszty ich remontów. Obowiązujący od 1 stycznia 2017 r. kształt zwolnienia kolejowego można zatem uznać za racjonalny i wpisujący się w stymulacyjną funkcję podatku (cel fiskalny, choć najważniejszy, nie jest jedynym celem tworzenia podatków), który w ten sposób zachęca przedsiębiorców do korzystania z zeroemisyjnego i bezpiecznego transportu kolejowego.

Drugie pytanie dotyczy sytuacji, w której przedsiębiorca skorzystał ze zwolnienia od podatku na podstawie ww. przepisu krajowego, wprowadzonego bez zachowania

wymaganej procedury, określonej w art. 108 ust. 3 TfUE, ale obecnie pozostaje w niepewności, czy w warunkach takich jak w sporze zawisłym przed sądem krajowym jest zobowiązany do zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami. Problem ma o tyle doniosłe znaczenie, że w okresie czterech lat od wprowadzenia zwolnienia do obrotu prawnego ani organy podatkowe ani sądy administracyjne nie kwestionowały jego stosowania przez przedsiębiorców. Wywołało to przekonanie o prawidłowości korzystania ze zwolnienia podatkowego. Od 2021 r., po czterech latach od wprowadzenia zwolnienia, organy podatkowe zaczęły odmawiać jego stosowania, powołując się na brak notyfikacji zwolnienia przez Polskę do Komisji Europejskiej i związane z tym ryzyko udzielenia pomocy publicznej. Sprawa dotyczy zatem kwestii fundamentalnych. Mamy do czynienia bowiem z sytuacją, w której przepis krajowy (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l.) był najpierw kwestionowany przez organy podatkowe, ale sądy administracyjne potwierdziły jego korzystną wykładnię dla podatników. Następnie, po kilku latach organy podatkowe powołały się na argument, którego waga jest tak istotna, że powinien być on podniesiony już na samym początku stosowania zwolnienia w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. To godzi w podstawowe prawa podatników i przeczy pewności prawa i przyjaznemu otoczeniu gospodarczemu. Byłoby to tym bardziej naganne, gdyby miało się okazać, że finalnie to przedsiębiorcy mieliby ponieść finansowy koszt całej tej sytuacji.

Zasadniczą kwestią jest więc to, czy podatnicy mogą ponosić negatywne konsekwencje w postaci obowiązku zapłaty podatku wraz z odsetkami, w sytuacji gdy działali w zaufaniu do stanowionego prawa. Gdyby okazało się, że analizowane zwolnienie nie było wbrew takiemu obowiązkowi notyfikowane, to czy powinni być oni w sensie ekonomicznym zobowiązani do zwrotu udzielonej nielegalnie pomocy, a więc do zapłaty podatku z odsetkami, czy też taki obowiązek przez wzgląd na zasadę uzasadnionych oczekiwań jest wyłączony?

Znaczenie potencjalnego wyroku Trybunału Sprawiedliwości może być zatem bardzo szerokie i dotyczyć jakości prawa podatkowego, akceptowalnych praktyk organów państwa i odpowiedzialności za ich działania lub zaniechania. Chociaż Trybunał Sprawiedliwości niejednokrotnie wypowiadał się w przedmiocie pomocy publicznej, to jednak jego orzecznictwo nie objęło dotychczas podatku od nieruchomości we wskazanym w pytaniu zakresie. Podatek od nieruchomości nie podlega harmonizacji w ramach Unii Europejskiej. Państwa członkowskie zachowują zatem swobodę

polityki fiskalnej i sposób ustalania stawek tego podatku. W polskim systemie prawnym podatkiem od nieruchomości objęte są grunty (niebędące gruntami rolnymi i leśnymi), budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. O ile w przypadku gruntów i budynków (części budynków) podatek ustalany jest od ich powierzchni, o tyle podstawę opodatkowania budowli stanowi co do zasady ich wartość początkowa, bez uwzględnienia odpisów amortyzacyjnych. Do takich właśnie budowli kwalifikowane mogą być elementy infrastruktury kolejowej niebędące budynkami lub tzw. obiektami małej architektury. Przyjęcie przy opodatkowaniu budowli reguły ad valorem powoduje, że podatek naliczany od tychże składników majątkowych stanowi na ogół dla przedsiębiorców (w porównaniu z gruntami i budynkami) najbardziej „dolegliwe” obciążenie finansowe w zakresie podatku od nieruchomości.

Wątpliwości w konsekwencji dotyczą tego, czy wprowadzenie omawianego zwolnienia do polskiego porządku prawnego może prowadzić do zachwiania równowagi na rynku unijnym w rozumieniu art. 107 ust. 1 TfUE, w tym przez potencjalnie selektywny charakter tego zwolnienia. Podatek od nieruchomości nie jest regulowany przez jakikolwiek akt unijny i nie jest w żaden sposób ujednoczony, nie ma konieczności harmonizowania go na poziomie Unii Europejskiej. Nie można zatem twierdzić, że przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. regulujący zwolnienie jest merytorycznie sprzeczny z dyrektywą, rozporządzeniem unijnym, czy też samym Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, który tej kwestii również nie reguluje. Przedmiotem pytania nie jest bowiem zgodność zwolnienia z prawem UE, tylko dopuszczalność jego stosowania wobec braku notyfikacji. Chodzi więc o skutek stosowania przepisu w postaci ewentualnej pomocy publicznej bez notyfikacji. Zwolnienie jest oczywiście legalne i zgodne z przepisami UE, ale czy może być stosowane wobec zaniechania obowiązku notyfikacji. Zakłócanie konkurencji w rozumieniu Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej należy natomiast odnosić do relacji pomiędzy podmiotami różnych państw Unii Europejskiej (wymiany handlowej między państwami członkowskimi), które konkurują na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej, a nie do stosunków wewnętrznych danego państwa. Zawista przed Naczelnym Sądem Administracyjnym sprawa dotyczy zwolnienia w podatku od nieruchomości, a więc można rozważać, czy stanowi ona rodzaj pomocy publicznej udzielanej przez państwo członkowskie, która to pomoc musi zostać zaakceptowana

przez Komisję Europejską, czy też stanowi zwykłe zwolnienie o charakterze przedmiotowym niemieszczącym się w pojęciu pomocy publicznej.

Interpretacja pojęcia „pomoc państwa” może powodować wątpliwości interpretacyjne z powodu braku w prawie Unii jego definicji. Pojęcie pomocy państwa, w tym także na gruncie spraw podatkowych, było wprawdzie przedmiotem orzeczeń prejudycjalnych Trybunału Sprawiedliwości, ale określona przez Trybunał definicja pomocy państwa – oparta na interpretacji art. 107 ust. 1 TfUE – jest szeroka i obejmuje szerokie spektrum środków wsparcia przedsiębiorstw przez państwo. W orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości wyróżnia się cztery kryteria pozwalające na uznanie danej pomocy (środka pomocowego) za niezgodną ze wspólnym rynkiem. Pomoc musi spełniać kumulatywnie następujące przesłanki (kryteria): 1) odbywać się w ramach interwencji państwa lub przy użyciu zasobów państwowych; 2) stanowić korzyść ekonomiczną dla przedsiębiorcy; 3) mieć charakter selektywny; 4) wpływać na wymianę między państwami członkowskimi oraz zakłócać lub grozić zakłóceniem konkurencji. W rozpatrywanej sprawie budzi wątpliwości wystąpienie dwóch ostatnio wymienionych przesłanek.

Państwa członkowskie, na mocy art. 108 ust. 3 TfUE, mają obowiązek informowania Komisji Europejskiej o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy. Jeśli Komisja uzna, że plan nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107 TfUE, wszczyna bezzwłocznie procedurę przewidzianą w art. 108 ust. 2 TfUE. Państwo nie może wprowadzać w życie projektowanych środków dopóki Komisja nie wyda decyzji końcowej w sprawie danego środka. Procedurę administracyjną, jaką jest postępowanie wyjaśniające przed Komisją Europejską, prowadzi się w odrębny sposób dla pomocy nowej i już istniejącej.

Należy wskazać, że z całego art. 108 TfUE jedynie ust. 3 wywołuje skutek bezpośredni w postępowaniu przed sądami krajowymi. Trybunał Sprawiedliwości podkreśla w orzecznictwie, że Komisja i sądy krajowe mają w dziedzinie pomocy państwa do spełnienia odrębne, ale komplementarne role. Szczególna procedura przewidziana przez art. 108 TfUE ma na celu zapewnienie stałego badania pomocy państwa przez Komisję, która winna brać pod uwagę złożone i dynamiczne czynniki gospodarcze. Komisja posiada wyłączną kompetencję do oceny zgodności pomocy z zasadami rynku wewnętrznego. Dlatego też zainteresowane strony nie mogą przed sądem krajowym kwestionować zgodności pomocy lub środków ją finansujących,

natomiast mogą domagać się wyciągnięcia przez sąd konsekwencji z niedopełnienia obowiązku notyfikacyjnego. Jednostka może powołać się na bezpośrednią skuteczność zakazu wynikającego z art. 108 ust. 3 TfUE aż do momentu notyfikacji pomocy lub podjęcia ostatecznej decyzji przez Komisję.

Rozważając kwestię obowiązku notyfikacyjnego w przedstawionej sprawie, nie można pominąć faktu, że – jak wynika z uzasadnienia do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw (Sejm IX kadencji, druk sejmowy nr 2764) – ustawa z dnia 17 listopada 2021 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. poz. 2192) wprowadziła szereg zmian w art. 7 u.p.o.l. w celu doprecyzowania zakresu zwolnienia od podatku od nieruchomości gruntów kolejowych, w szczególności zajętych na prowadzenie działalności podmiotów, takich jak zarządcy infrastruktury kolejowej i operatorzy obiektów infrastruktury usługowej w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym.

Pomimo tego, że kolejna nowelizacja art. 7 ust. 1 u.p.o.l. weszła w życie z początkiem 2022 r., to jednak w odniesieniu do kolejowych terminali towarowych zwolnienie na mocy przepisów przejściowych miało być stosowane dopiero od początku 2023 r. (ustawa dnia 17 listopada 2021 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. z 2021 r. poz. 2192). Prawodawca założył, że w ciągu roku zwolnienie w tym zakresie zostanie bowiem notyfikowane Komisji Europejskiej, aby dopełnić formalności związanych z pomocą publiczną. Obowiązku notyfikacji jednak nie dopełniono, co spowodowało, że wejście w życie zwolnienia dla kolejowych terminali towarowych przesunięto do dnia 1 stycznia 2024 r. Uzasadniając ten fakt podniesiono: „Powyższe wprowadzono, mając na względzie konieczność przygotowania notyfikacji wprowadzanych rozwiązań Komisji Europejskiej w zakresie badania warunków konkurencyjności między gałęziami transportu kolejowego i drogowego w kontekście wypełnienia zasad udzielania pomocy publicznej. Określenie terminu stosowania miało zapewnić okres niezbędny do notyfikacji wprowadzanej pomocy podatkowej przez Komisję Europejską. Procedura notyfikacyjna jest w trakcie realizacji na poziomie krajowym, na co ma wpływ konieczność uzyskania szeregu danych z zakresu działania podmiotów rynkowych w obszarze właściwości organów regulacyjnych i organów skarbowych, a rozpoczęcie stosowania zwolnienia w zakresie określonym w art. 2 zmienianej ustawy przed wydaniem rozstrzygnięcia przez Komisję Europejską co do jej zgodności ze



wspólnym rynkiem powodowałyby istotne ryzyka. Należy bowiem pamiętać, że w przypadku naruszenia zasad prawa pomocy publicznej przez wadliwe przyznanie tej pomocy (np. ze względu na błędną ocenę spełnienia przesłanek warunkujących jej przyznanie) lub niewłaściwe wykorzystanie pomocy publicznej przez beneficjenta Komisja Europejska z własnej inicjatywy lub na skutek skargi podmiotu prywatnego (np. konkurenta) może wszcząć odpowiednie procedury weryfikacyjne, a organ czy podmiot udzielający pomocy może zostać zobowiązany do odzyskania udzielonej pomocy wraz z odsetkami”.

Jak widać, w odniesieniu do węższego zakresu zwolnienia wprowadzonego od dnia 1 stycznia 2022 r. prawodawca uznał, że ryzyko pomocy publicznej istnieje (i to nawet po wyeliminowaniu z jego zakresu infrastruktury prywatnej). W ten sposób próbował naprawić swoje zaniechania względem okresu 2017 – 2021, jednak takie działania z pewnością nie zmieniają nic w kwestii oceny zgodności z prawem pomocy publicznej zwolnienia w brzmieniu, które obowiązywało w ww. okresie.

Naczelny Sąd Administracyjny zauważa, że w polskich realiach gospodarczych wielu przedsiębiorców (zarówno prywatnych jak i publicznych) jest właścicielami terenów, na których usytuowana jest infrastruktura kolejowa. Jest ich tak wielu, że objęcie tej infrastruktury ulgą podatkową może podważać tezę o selektywnym charakterze wprowadzonego w 2017 r. do obrotu prawnego zwolnienia podatkowego. Przez infrastrukturę kolejową należy rozumieć linie kolejowe oraz inne budowle, budynki i urządzenia wraz z zajęтыми 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. Czy objęcie zwolnieniem podatkowym infrastruktury kolejowej oznacza pomoc sektorową udzieloną przedsiębiorcom, będącym właścicielami nieruchomości, na których infrastruktura taka jest usytuowana? Pamiętać wszak należy, że do rządu należy prowadzenie polityki gospodarczej, określanie preferowanych celów, jakie mają zostać osiągnięte przez poszczególne branże i w związku z tym inicjowanie sprzyjających realizacji tych zamierzeń rozwiązań legislacyjnych (w tym rozwiązań fiskalnych). Państwo może stymulować rozwój określonych branż przez stosowanie instrumentów polityki fiskalnej, kierując się np. potrzebami ogólnogospodarczymi, społecznymi, poprawą warunków ekologicznych itp.

Polityka Komisji Europejskiej w sprawie ulg podatkowych (np. na działalność badawczo-rozwojową B4-R) zakłada, że ulgi nieograniczające grona beneficjentów m.in. ze względu na wielkość, region, sektor, powiązania, nie stanowią pomocy o charakterze selektywnym, gdyż kluczowym aspektem nie jest faktyczny poziom wykorzystania ulg przez wszystkich przedsiębiorców, ale stworzenie systemu dającego taką możliwość. Komisja Europejska wskazywała bowiem dotychczas między innymi, że środki spełniające cele ogólnej polityki gospodarczej przez zmniejszenie obciążeń podatkowych związanych z pewnymi kosztami produkcji nie tworzą pomocy publicznej, pod warunkiem że mają takie samo zastosowanie do wszystkich firm i do produkcji wszystkich towarów (zob. Obwieszczenie Komisji w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej, Dz. Urz. C 384/3 z dnia 10.12.1998 r.).

W sprawie N 507/2007 Komisja Europejska uznała planowaną do wprowadzenia we Włoszech ulgę podatkową na działalność badawczo-rozwojową (B+R) jako środek niestanowiący pomocy państwa w rozumieniu norm unijnych. Uznano ją za środek ogólny i nieselektywny, bowiem stosowany miał być do wszystkich przedsiębiorców bez rozróżnienia oraz do produkcji wszystkich towarów, co uzasadniano ogólnymi celami polityk Unii Europejskiej, które dążą do wzmocnienia działalności badawczo-rozwojowej wszystkich rodzajów przedsiębiorstw we wszystkich sektorach (Publication in Official Journal of the European Union, 22.01.2008, JOCE C/15/2008).

Inaczej natomiast należy postrzegać kolejowe terminale towarowe, przez które należy rozumieć obiekty budowlane lub zespoły obiektów budowlanych obejmujące drogę kolejową, umożliwiające załadunek lub rozładunek wagonów lub integrację różnych rodzajów transportu w zakresie przewozów towarów. Proponowana nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z 17 listopada 2021 r. w zakresie objęcia ulgą podatkową kolejowych terminali towarowych, dedykowana jest konkretnym podmiotom.

Z powyższego wynika zatem, że zwolnienie na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. kolejowych terminali towarowych opodatkowania podatkiem od nieruchomości zostało przez samego prawodawcę zakwalifikowane jako pomoc podatkowa wymagająca notyfikacji Komisji Europejskiej w zakresie badania warunków

konkurencyjności między gałęziami transportu kolejowego i drogowego w kontekście wypełnienia zasad udzielania pomocy publicznej. Zdecydowanie nie można tego pominąć przy rozstrzyganiu spraw podatkowych rozpoznawanych na podstawie dotychczasowych przepisów, które nie zostały notyfikowane Komisji.

Podobnie w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości podnosi się, że zgodnie z zasadą lojalnej współpracy wyrażoną w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej oraz z uwagi na zasadniczą rolę, jaką odgrywają sądy krajowe w egzekwowaniu zasad pomocy państwa, Komisja daje sądom krajowym możliwość zwrócenia się do niej o opinię w istotnych kwestiach dotyczących stosowania zasad pomocy państwa (zob. wyrok TS z 11.07.1996 r., SFEI i in., C-39/94, ECLI:EU:C:1996:285, pkt 50).

Sądy krajowe – obowiązane do ochrony praw jednostek wynikających ze znajdującego bezpośrednio zastosowanie z art. 108 ust. 3 TfUE – w przypadku wątpliwości co do istnienia elementów pomocy państwa mają możliwość lub obowiązek zwrócenia się do Trybunału Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TfUE. W oparciu o art. 267 TfUE sąd krajowy, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu, jest w niektórych okolicznościach zobowiązany zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

W praktyce państwa członkowskie Unii Europejskiej często wykorzystują instrumenty i mechanizmy prawa podatkowego w celu przyznawania konkretnych korzyści, które mogą stanowić pomoc publiczną, np. przez udzielanie ulg i zwolnień inwestorom. Z uwagi na ryzyko naruszenia właściwego funkcjonowania rynku wewnętrznego Unii Europejskiej, materia ta często jest przedmiotem oceny Komisji, jak również przez Trybunał Sprawiedliwości.

W ocenie natomiast Naczelnego Sądu Administracyjnego, istnieją daleko idące wątpliwości co do potencjalnego wpływu omawianego zwolnienia na konkurencję, w tym zwłaszcza przez możliwość wykazywania przez nią cech selektywności (ukrytej selektywności). W tych uwarunkowaniach kluczowego znaczenia nabiera ustalenie, czy nawet w przypadku prawdopodobieństwa wystąpienia pomocy, o której mowa w art. 107 ust. 1 TfUE należało notyfikować projekt zmian legislacyjnych, a brak takiej notyfikacji powoduje zgodnie z art. 108 ust. 3 TfUE niemożność udzielania pomocy. W konsekwencji, czy pomimo tego, że przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., w

brzmieniu obowiązującym w latach 2017-2021, wszedł do krajowego porządku prawnego, mógł wobec braku notyfikacji stanowić podstawę do nabycia przez przedsiębiorców prawa do zwolnienia.

Nadmienić należy, że powyżej opisane zwolnienie podatkowe mieści się w szerszym katalogu zwolnień o charakterze przedmiotowym, obejmującym także budowę infrastruktury portowej oraz infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich, bez rozróżnienia na infrastrukturę prywatną lub publiczną (art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.).

IV. Odnosząc powyższe do zawistej przed Naczelnym Sądem Administracyjnym sprawy o sygn. akt III FSK 3/22 i wątpliwości dotyczących istnienia pomocy państwa w przypadku zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., zwłaszcza w sytuacji braku odnośnego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości w przedmiocie wykładni prawa unijnego znajdującego zastosowanie w sprawie, zasadne jest wystąpienie w przedmiotowej sprawie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TfUE.

#### V. Zawieszenie postępowania.

W związku z przedstawionymi pytaniami prejudycjalnymi Naczelnny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie w sprawie na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a.



Na oryginale **właściwe podpisy**  
Za zgodność z **oryginałem**

ZASTĘPCA KIEROWNIKA  
Sekretariatu Wydziału III

*Anna Rembowska*