

Rodzaj dokumentu - Indywidualna interpretacja

Sygnatura - WPIOL-VI.310.4.2020.BP

Data - 03.02.2021 r.

Autor - Prezydent Miasta Szczecin

Temat - Zwolnienie z podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli infrastruktury kolejowej

Słowa kluczowe - Podatek od nieruchomości, infrastruktura kolejowa

Interpretacja indywidualna

Na podstawie art. 14j § 1 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) oraz upoważnienia Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 08 grudnia 2015 r. znak: WO-I.0052.3.168.2015.KO w sprawie wydawania decyzji administracyjnych, postanowień i zaświadczeń w zakresie postępowania podatkowego dotyczącego podatków i opłat lokalnych

stwierdzam,

że stanowisko Wnioskodawcy w zakresie zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 7 ust 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych dalej u.p.o.l.) w przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie prawnym:

- 1) jest prawidłowe - opisana w stanie faktycznym bocznica kolejowa jest elementem infrastruktury kolejowej i po spełnieniu warunku jej faktycznego udostępnienia przewoźnikom kolejowym oraz przepisów dotyczących pomocy publicznej podlega zwolnieniu od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.;
- 2) jest prawidłowe - zwolnieniu od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. podlegają całe działki ewidencyjne – także w przypadku częściowego zajęcia przez infrastrukturę kolejową, po spełnieniu warunku jej faktycznego udostępniania oraz przepisów dotyczących pomocy publicznej;
- 3) jest nieprawidłowe - dla zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. infrastruktury kolejowej niezbędne jest faktyczne/rzeczywiste udostępnienie infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym.

Uzasadnienie

W dniu 06.11.2020 r. XXX wystąpiła z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego co do zastosowania zwolnienia na podstawie **art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a** u.p.o.l.. Wniosek dotyczy zaistniałego stanu faktycznego (pytanie nr 1 i 2) oraz zdarzenia przyszłego (pytanie nr 3).

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

*„Wnioskodawca jest przedsiębiorcą wpisanym do Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy XXX. Jego siedziba mieści się w XXX. Przedmiotem działalności gospodarczej Wnioskodawcy jest: PKD 30.11.Z - **produkcja statków i konstrukcji pływających (XXX)**, a także: PKD 35.12.Z – przesyłanie energii elektrycznej, PKD 36.00.Z – pobór, uzdatnianie i dostarczanie wody, PKD 38.11.Z zbieranie odpadów innych niż niebezpieczne PKD 68.32.Z **zarządzanie nieruchomościami wykonywane na zlecenie**, PKD 77.39.Z wynajem i dzierżawa pozostałych maszyn, urządzeń oraz dóbr materialnych, gdzie indziej niesklasyfikowane, PKD 25.50.Z, kucie, prasowanie, wyłaczanie i walcowanie metali; metalurgia proszków, PKD 25.61.Z obróbka metali i nakładanie powłok metale, PKD 24.33. Z produkcja wyrobów formowanych na zimno. PKD 43.12.Z przygotowanie terenu pod budowę.*

Wnioskodawca jest użytkownikiem wieczystym między innymi następujących gruntów (działek ewidencyjnych), wniesionych aportem do spółki, na których występują elementy infrastruktury kolejowej”

Wnioskodawca w formie tabelarycznej przedstawił informacje w zakresie nieruchomości zajętych pod infrastrukturę kolejową. Z przedstawionej tabeli wynika, jakiej powierzchni gruntów dotyczy niniejszy wniosek o interpretację a także pod jakim adresem, numerem działki i obrębem oraz numerem księgi wieczystej zapisane są te grunty. Zestawienie zawiera wykaz elementów bocznic kolejowych znajdujących się na wymienionych działkach oraz wykaz innych obiektów zlokalizowanych na tych działkach. Informacje zawarte w tabeli przedstawiają się następująco:

- XXX zlokalizowana przy ul. XXX o powierzchni XXX m² XXX, elementy bocznic kolejowej; tory kolejowe, rozjazdy kolejowe, wykolejnice, znaki kolejowe, koziół oporowy. Inne naniesienia na działce; budynki o funkcjach biurowej, magazynowej i produkcyjnej, place składowe w tym z urządzeniami transportu pionowego XXX, drogi dojazdowe, elementy sieci energetycznej (w tym oświetleniowej), teletechnicznej, wodno-kanalizacyjnej.
- XXX zlokalizowana przy ul. XXX o powierzchni XXX m² XXX elementy bocznic kolejowej; tory kolejowe, rozjazdy kolejowe, znaki kolejowe, urządzenia SRK. Inne naniesienia na działce; budynki o funkcjach biurowej, socjalnej, magazynowej i produkcyjnej, place składowe w tym z urządzeniami transportu pionowego XXX, drogi dojazdowe, elementy sieci energetycznej (w tym oświetleniowej), teletechnicznej, wodno-kanalizacyjnej.
- XXX zlokalizowana przy ul. XXX o powierzchni XXX m² XXX elementy bocznic kolejowej; tory kolejowe, rozjazd kolejowy, znaki kolejowe. Inne naniesienia na działce; brak.
- XXX zlokalizowana przy ul. XXX o powierzchni XXX m² XXX elementy bocznic kolejowej; tory kolejowe, znaki kolejowe, koziół oporowy. Inne naniesienia na działce; budynki o funkcjach biurowej, socjalnej, magazynowej i produkcyjnej, place składowe w tym z urządzeniami transportu pionowego XXX, drogi dojazdowe, elementy sieci energetycznej (w tym oświetleniowej), teletechnicznej, wodno-kanalizacyjnej.
- XXX zlokalizowana przy ul. XXX o powierzchni XXX m² XXX elementy bocznic kolejowej; tory kolejowe, rozjazd kolejowy, znaki kolejowe, urządzenia SRK. Inne naniesienia na działce; budynki o funkcjach biurowej, socjalnej, magazynowej i place montażowe i składowe w tym z urządzeniami transportu pionowego XXX, XXX z pełną infrastrukturą, drogi dojazdowe, elementy sieci energetycznej (w tym oświetleniowej), teletechnicznej, wodno-kanalizacyjnej.

Z informacji wskazanych przez Wnioskodawcę wynika, iż powierzchnia gruntów na których położona jest infrastruktura kolejowa wynosi XXX m².

*„Na wymienionych w tabeli działkach, których użytkownikiem wieczystym jest Wnioskodawca znajduje się bocznic kolejowa. Bocznic kolejowa dla obsługi funkcji produkcyjnej XXX była wykorzystywana do XXX r. Po tym terminie została wyłączona z eksploatacji i uległa degradacji. W okresie XXX podjęto czynności rewitalizacyjne sieci kolejowej na obszarze użytkowanym wieczyście przez Wnioskodawcę. Cześć wcześniej istniejącej infrastruktury kolejowej (tory) - w niewielkim zakresie - została zdemontowana, a zasadnicza część bocznic kolejowej została zmodernizowana z odtworzeniem funkcji i wyposażeniem niezbędnym do realizacji zadań transportu kolejowego. W latach 2017-2019 na terenach należących do Gminy Miasto Szczecin i Skarbu Państwa (w zarządzie XXX) dokonano restauracji dojazdów do zmodernizowanej infrastruktury kolejowej XXX umożliwiając jej wykorzystanie dla celów ponownego transportu kolejowego towarów na terenie XXX. W tym czasie w XXX wytworzono również pełną dokumentację zmodernizowanej sieci kolejowej (w tym: regulamin bocznic, projekt stałej organizacji ruchu) oraz uzupełniono oznakowanie celem uzyskania pozwolenia na użytkowanie bocznic. **W dniu XXX r.** Prezes Urzędu Transportu Kolejowego wydał świadectwo bezpieczeństwa nr XXX. Nastąpiło to w formie decyzji znak: XXX. Świadectwo bezpieczeństwa stanowi załącznik do ww. decyzji. W świadectwie bezpieczeństwa wskazano, że dotyczy ono następującej lokalizacji: bocznic kolejowa XXX przy stacji XXX odgałęzia się w stacji XXX od toru stacyjnego nr XXX rozjazdem nr XXX w kilometrach XXX linii kolejowej nr XXX zarządzanej przez XXX. Ze świadectwa bezpieczeństwa wynika ponadto, że użytkownik bocznic kolejowej spełnia wymagania w zakresie właściwego utrzymania bocznic kolejowej, bezpiecznego prowadzenia ruchu kolejowego i bezpiecznej eksploatacji pojazdów kolejowych w obrębie bocznic kolejowej z wyłączeniem przewozów niebezpiecznych.”*

Następnie w opisie stanu faktycznego umieszczona została kopia tabeli, która „określa w jaki sposób w ewidencji środków trwałych Wnioskodawcy zostały ujęte elementy bocznic kolejowej.”

„Infrastruktura Kolejowa-Środki Trwałe”

Lp.	Nr	Nazwa środka	Numer ewidencyjny	KŚT	Wartość netto 31.07.2020
1	XXX	XXX	XXX	104	XXX
2	XXX	XXX	XXX	220	XXX
3	XXX	XXX	XXX	220	XXX
4	XXX	XXX	XXX	221	XXX

W dalszej części Wnioskodawca wskazał, „iż w dacie złożenia wniosku Wnioskodawca nie ma zawartej umowy bocznicowej.

Przez umowę bocznicową Wnioskodawca rozumie zawarcie następującej umowy: **umowy na utrzymanie stanu technicznego infrastruktury i torowisk na bocznicach znajdujących się na terenie XXX.**

Ponadto Wnioskodawca **planuje również zawarcie umowy na obsługę taboru kolejowego (wtaczanie i wytaczanie wagonów)** na terenie XXX. Niemniej jednak w ocenie Wnioskodawcy brak drugiej umowy (wtaczania i wytaczania wagonów) nie musi blokować dostaw kolejowych do XXX, ponieważ dostawca może wystąpić do PKP o dostawę wagonów do XXX wraz z wtoczeniem na teren XXX (co zostanie uwzględnione w wycenie).

28 listopada 2019 r. został opracowany statut bocznic kolejowej. Ponadto dla bocznic został opracowany regulamin pracy bocznic kolejowej.”

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytania:

- 1) „Czy opisana w stanie faktycznym niniejszej sprawy bocznic kolejowa podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej także u.p.o.l.) przy spełnieniu warunku udostępnienia jej przewoźnikom kolejowym?”
- 2) Czy zwolnienie w podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) u.p.o.l. obejmuje całe działki ewidencyjne (grunty) opisane w stanie faktycznym niniejszej sprawy (w tabeli), na których znajdują się chociażby częściowo wymienione elementy bocznic kolejowej? Czy jest konieczne w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) u.p.o.l., aby na całej działce ewidencyjnej położone były elementy bocznic kolejowej, aby cała działka ewidencyjna podlegała zwolnieniu z podatku od nieruchomości?”
- 3) „Jakie warunki należy zrealizować, aby spełniona była przesłanka o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) u.p.o.l. tj. „udostępnienie infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym” (w jaki sposób należy interpretować tę przesłankę)? Czy wystarczające jest posiadanie opisanego w stanie faktycznym niniejszej sprawy wyłącznie świadectwa bocznic kolejowej i faktyczne udostępnianie infrastruktury kolejowej przewoźnikom bez dodatkowych umów, czy też niezbędne jest zawarcie osobnej umowy bądź też innych umów, a jeśli tak to w jakiej ilości i jakiego rodzaju oraz czy w przypadku Wnioskodawcy wystarczające będzie zawarcie umowy bocznicowej bądź umowy na obsługę taboru kolejowego opisane w stanie faktycznym niniejszej sprawy?”

Stanowisko prawne Wnioskodawcy

Ad1) „W ocenie Wnioskodawcy opisana w stanie faktycznym niniejszej sprawy bocznicą kolejową podlega zwolnieniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych przy spełnieniu warunku udostępnienia jej przewoźnikom kolejowym. Powyższe wynika z następujących okoliczności.

Na wstępie Wnioskodawca wskazuje, że znane mu jest stanowisko wyrażone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyroku z dnia 2018-02-15 sygn. akt I SA/Sz 1035/17. Wyrok ten został wydany w następstwie zaskarżenia interpretacji indywidualnej wydanej przez Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 02.10.2017 r. znak: WPiOL-VI.310.8.2017.JKO. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w wyżej wskazanym wyroku wskazał, że również infrastruktura prywatna może korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Wskazał również, że w obecnym stanie prawnym, tj. od 1 stycznia 2017 r. bocznicę kolejową wchodzi w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów u.t.k. Co bardzo istotne w dniu 2020-08-05 Naczelny Sąd Administracyjny wydał wyrok w sprawie II FSK 1438/18, w **którym uznał stanowisko WSA w Szczecinie za prawidłowe, co w konsekwencji skutkowało uchynieniem** interpretacji indywidualnej wydanej przez Prezydenta Miasta Szczecin z dnia 02.10.2017 r. znak: WPiOL-VI.310.8.2017.JKO.

W powyższym wyroku NSA wskazał istotne z punktu widzenia przedmiotu niniejszego wniosku tezy:

1) Jak zaznaczono na wstępie, o wyniku rozpoznawanej sprawy decydowało to, czy w oparciu o przepisy prawa materialnego (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.) w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. zwolnienie wprowadzone w tym przepisie obejmuje elementy bocznicę kolejową oraz grunty zajęte pod prywatną infrastrukturę kolejową rozumiane jako całe działki ewidencyjne. Rozstrzygając to sporne zagadnienie Naczelny Sąd Administracyjny zgodził się z oceną zawartą w zaskarżonym wyroku. Trafnie w zaskarżonym wyroku zgadzając się ze skarżącą potwierdzono w opisanym stanie faktycznym, że należąca do niej infrastruktura kolejowa w rozumieniu ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 1727 ze zm., dalej "u.t.k."), udostępniana przewoźnikom kolejowym, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. objęta jest zwolnieniem z opodatkowania na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.

2) „Niewątpliwie więc bocznicą kolejową stanowi infrastrukturę kolejową w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym.

Mając na względzie powyższe niewątpliwie Wnioskodawca jest uprawniony do złożenia niniejszego wniosku o interpretację.”

Następnie Wnioskodawca przytacza przepisy ustawy podatkowej i wskazuje:

„Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. „Zwalnia się od podatku od nieruchomości 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.”

Zatem zwolnienie z podatku od nieruchomości przedmiotowych obiektów na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. będzie możliwe po łącznym spełnieniu następujących przesłanek:

- a) grunty, budynki i budowle muszą stanowić elementy wchodzące w skład infrastruktury kolejowej zgodnie z ustawą z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym dalej także : u.t.k.).
- b) infrastruktura kolejowa jest udostępniana przewoźnikom kolejowym, jest wykorzystywana do przewozu osób lub tworzy linie kolejowe o szerokości większej niż 1435 mmm.

Samodzielną podstawę stosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości stanowi ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, niemniej jednak dla ustalenia takich pojęć jak infrastruktura kolejowa należy sięgnąć do ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym.”

W celu ustalenia zakresu przedmiotowego zwolnienia należy w pierwszej kolejności określić elementy wchodzące w skład infrastruktury kolejowej na podstawie u.t.k. Zgodnie z art. 4 pkt 1 u.t.k. przez infrastrukturę kolejową należy rozumieć elementy określone w załączniku nr 1 do u.t.k.” W tym miejscu wymienione zostały elementy wchodzące w skład infrastruktury kolejowej określone w załączniku nr 1 do u.t.k.

Dalej Wnioskodawca wskazuje: „Na niektórych gruntach oddanych w użytkowanie wieczyste **Wnioskodawcy znajduje się bocznicą kolejową stanowiącą infrastrukturę kolejową**. Jak bowiem wynika z początkowej treści załącznika również bocznicę kolejową określane są jako elementy infrastruktury kolejowej.

Z obecnie ukształtowanego orzecznictwa wynika, że od 1 stycznia 2017 r. ze zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 lit a u.p.o.l. mogą korzystać również przy spełnieniu warunków ustawowych bocznicę kolejową, a także między innymi grunty na których się znajdują. Uzasadnienie do projektu nowelizacji ustawy o transporcie kolejowym wskazuje wprost, iż: „Skutkiem wprowadzonych zmian bocznicą kolejową jest infrastrukturą kolejową” (zob. uzasadnienie z 15.09.2016 r. do projektu ustawy o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk, sejm. nr 840, s. 4.).

Podkreślenia wymaga fakt, że nowy zakres zwolnienia z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej oraz nowe brzmienie definicji ustawowej infrastruktury kolejowej zostały wprowadzone ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2016 r. poz 1923). Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy zmieniającej u.t.k. w wyniku przedmiotowej zmiany dostosowano brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. do zmiany znaczenia pojęć stosowanych w u.t.k. Ponadto zaproponowana zmiana miała na celu dostosowanie przedmiotowego zwolnienia do zwolnienia dotyczącego transportu lotniczego, poprzez objęcie zwolnieniem również budynków, np. nastawni kolejowych.

Dodatkowo należy również wskazać, że celem regulacji wprowadzonych za pomocą ustawy zmieniającej u.t.k. było dostosowanie krajowych norm prawnych w zakresie transportu kolejowego do zmiany prawa Unii Europejskiej wprowadzonej postanowieniem dyrektywy Parlamentu Europejskiego I Rady **2012/34/UE z dnia 21 listopada 2012** w sprawie utworzenia jednolitego europejskiego obszaru kolejowego (Dz. Urz. UE 343 z 14.12.2012 str. 32).

Natomiast bocznicą kolejową definiowana jest w przepisie art. 4 pkt 10 u.t.k., zgodnie z którym przez bocznicę kolejową należy rozumieć: - wyznaczona przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa, połączona bezpośrednio lub pośrednio z linią kolejową, służąca do wykonywania czynności ładunkowych, utrzymaniowych lub postoju pojazdów kolejowych albo przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej.

Na podstawie powyższego należy stwierdzić, iż bocznicą kolejową Wnioskodawcy opisana w stanie faktycznym niniejszej sprawy z uwagi na połączenie z liniami kolejowymi oraz sposób wykorzystywania stanowi bocznicę kolejową na gruncie u.t.k., a w konsekwencji, z uwagi na regulacje wprowadzone ustawą zmieniającą u.t.k., stanowi obecnie również infrastrukturę kolejową (w stanie prawnym do dnia 31 grudnia 2016 r. bocznicę kolejową nie stanowiły infrastruktury kolejowej).

Tym samym została spełniona przesłanka dla objęcia opisanej w stanie faktycznym niniejszej sprawy bocznicą kolejowej Wnioskodawcy zwolnieniem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) u.p.o.l. pod warunkiem udostępnienia bocznicą kolejowej przewoźnikom kolejowym.”

Ad 2) *„W ocenie Wnioskodawcy zwolnienie w podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. obejmuje całe działki ewidencyjne (grunty) opisane w stanie faktycznym niniejszej sprawy (w tabeli), na których znajdują się chociażby częściowo elementy bocznicą kolejowej. Tym samym nie jest konieczne aby na całej działce ewidencyjnej były elementy bocznicą kolejowej, aby cała działka ewidencyjna podlegała zwolnieniu z podatku od nieruchomości.*

Powyższe wynika z następujących okoliczności:

Po pierwsze ze wskazanego na wstępie wyroku NSA jednoznacznie wynika powyższa konkluzja (II FSK 1438/18): „Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnia, że należało zgodzić się z sądem pierwszej instancji, że zwolnieniu na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. podlega powierzchnia całej działki ewidencyjnej, nawet jeżeli tylko w części jest zajęta przez infrastrukturę kolejową. W odniesieniu do gruntów, które miałyby podlegać przedmiotowemu zwolnieniu ustawodawca nie odniósł się do sposobu klasyfikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków. Z treści przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wykreślono zapis, że zwolniona jest tylko część gruntów, która jest faktycznie zajęta przez elementy infrastruktury kolejowej. Z tego względu przez infrastrukturę kolejową należy rozumieć całą działkę ewidencyjną, na której znajdują się elementy infrastruktury kolejowej, bez względu na sposób zakwalifikowania jej w ewidencji. Na podstawie tego przepisu w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. przedmiotowemu zwolnieniu podlega cała działka ewidencyjna, na której znajdują się budowle i budynki infrastruktury kolejowej, a nie tylko te części, które zostały faktycznie zajęte pod budowle infrastruktury kolejowej. Stanowisko to jest uprawnione z uwagi na jednoznaczne wskazanie w tym przepisie gruntów jako przedmiotu zwolnienia oraz rezygnacja z warunku zajęcia tych gruntów pod budowle infrastruktury kolejowej”.

W obecnym stanie prawnym oprócz budowli objęte zwolnieniem z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. mogą zostać również budynki oraz grunty wchodzące w skład infrastruktury kolejowej. Przy czym w zakresie gruntów, które miałyby podlegać przedmiotowemu zwolnieniu ustawodawca nie odniósł się do sposobu kwalifikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków. Z tego względu, w ocenie XXX, w zakresie gruntów, wchodzących w skład infrastruktury kolejowej, również należy odnieść się do definicji infrastruktury kolejowej z u.t.k.. Zgodnie z pkt 12 załącznika nr 1 do u.t.k. w skład infrastruktury kolejowej wchodzą grunty oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.

Należy również zwrócić uwagę, że z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wykreślono zapis, iż zwolniona jest tylko ta część gruntów, która jest faktycznie zajęta przez elementy infrastruktury kolejowej. Przed nowelizacją z 1 stycznia 2017 r. ww. przepis brzmiał bowiem następująco: „zwalnia się od podatku od nieruchomości: grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli (...).

Na podstawie powyższego należy stwierdzić, iż gruntami wchodzącymi w skład infrastruktury kolejowej są grunty, określone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wskazane w pkt 1-11 załączniku nr 1. W konsekwencji przez infrastrukturę kolejową należy rozumieć całą działkę, na której znajdują się elementy infrastruktury kolejowej, bez względu na sposób jej zaklasyfikowania w ewidencji.

W opinii Wnioskodawcy przy wykładni pojęcia „gruntów wchodzących w skład infrastruktury kolejowej” należy zastosować językową wykładnię pkt 12 załącznika nr 1 do u.t.k., a zwolnieniu na podstawie art. 7 ust.1 pkt 1 u.p.o.l. będzie podlegać cała działka ewidencyjna, na której znajdują się budowle lub budynki infrastruktury kolejowej, a nie tylko część gruntu faktycznie zajęta pod infrastrukturę kolejową. Przy czym działkę ewidencyjną należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w § 9 ust.1 rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 roku w sprawie ewidencji gruntów

i budynków (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 393), zgodnie z którą działka ewidencyjna stanowi ciągły obszar gruntu, położony w granicach jednego obrębu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych.”

W obecnie ukształtowanym orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje pogląd, wedle którego infrastrukturą kolejową są całe działki już wtedy, gdy chociaż na ich części znajduje się infrastruktura kolejowa, bez względu na to, do jakich celów jest wykorzystywana pozostała ich część. Takie tezy można znaleźć m. in. w następujących wyrokach: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 12 września 2018 r. sygn. akt I SA/Bk 402/18, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 3032/18, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 10 października 2018 r. sygn. akt I SA/Op 243/18, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 15 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/Sz1035/17.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 czerwca 2020 r. sygn. akt ISA/Gd 2057/19 Sąd wskazał cyt.: „dodać należy, że w zakresie zwolnienia całości działek ewidencyjnych istnieje ukształtowana już linia orzecznictwa sądów administracyjnych. Przykładowo wskazać można wyroki Wojewódzkich Sądów Administracyjnych w sygnaturach: I SA/Bk 222/18, I SA/Op 2/18, I SA/Sz 1035/17, I SA/GI 970/17, I SA/Ke 199/18. Sąd je podziela.”

W wyroku z dnia 13 lutego 2020 r. sygn. akt II FSK 2187/18 Naczelny Sąd Administracyjny wskazał wprost „Zwolnieniu na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. podlega powierzchnia całej działki ewidencyjnej, nawet jeżeli tylko w części jest zajęta przez infrastrukturę kolejową.”

Wynika to z faktu, iż grunty rozumiane jako działki ewidencyjne mogą stanowić elementy infrastruktury kolejowej w myśl pkt 12 załącznika nr 1 do u.t.k.

Ponadto również z interpretacji indywidualnych wynikają powyższe tezy, np.: interpretacja indywidualna Prezydenta M. Mysłowice z 28.04.2017 r. PO-I.310.1.2017.MR; interpretacja indywidualna Burmistrza M. Imielin z 12.05.2017 r., FB.310.1.2017.

Podsumowując ten wątek wskazać należy, że zwolnieniu na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. podlega powierzchnia całej działki ewidencyjnej, nawet jeżeli tylko w części jest zajęta przez infrastrukturę kolejową w postaci bocznic kolejowej.”

Ad3) *„W ocenie Wnioskodawcy przesłanką udostępniania infrastruktury kolejowej (tu: bocznic kolejowej) przewoźnikom kolejowym” należy rozumieć w ten sposób, że wymaga ona spełnienia tylko dwóch warunków:*

- 1) Posiadania świadectwa bezpieczeństwa bocznic kolejowej opisanego w stanie faktycznym niniejszej sprawy, a w przypadku innych elementów infrastruktury kolejowej posiadania wymaganych przez odpowiednio stosowne przepisy certyfikatów/świadectw;*
- 2) Faktycznego udostępniania bocznic kolejowej przewoźnikom kolejowym bez konieczności zawierania umów bocznicowych lub jakichkolwiek umów z przewoźnikami. U.p.o.l. nie określa częstotliwości udostępniania a więc może być ono nawet dwukrotne (nie musi być ciągłe) byleby nie było jednorazowe.*

W zakresie kwestii dotyczącej świadectwa bezpieczeństwa z orzecznictwa sądowo – administracyjnego wynika, że dokument ten potwierdza prawo zarządzania infrastrukturą kolejową, cyt.: „ Zgodnie z art. 11 ust.1 Dyrektywy 2004/49/WE w celu dopuszczenia do zarządzania infrastrukturą kolejową i eksploataowania jej, zarządca infrastruktury musi uzyskać autoryzację w zakresie bezpieczeństwa od władzy bezpieczeństwa w państwie członkowskim, w którym jest zarejestrowany. Autoryzacja bezpieczeństwa jest dokumentem uprawniającym zarządcę do zarządzania infrastrukturą kolejową, gdyż

zgodnie z art. 4 pkt 18b u.t.k. jest to dokument potwierdzający ustanowienie przez zarządcę infrastruktury systemu zarządzania bezpieczeństwem. Regulacja to została transportowana do artykułu 18a u.t.k. Zgodnie z art. 18a ust. 1 u.t.k. Prezes Urzędu Transportu Kolejowego wydaje autoryzację bezpieczeństwa dla zarządcy mającego siedzibę na terytorium RP, a w myśl art. 18a ust. 3 tej ustawy autoryzacja bezpieczeństwa jest wydawana na okres 5 lat i przedłużona co 5 lat na wniosek zarządcy.

Definicja legalna zarządcy infrastruktury z art. 4 pkt 7 u.t.k. wskazuje, że jest to podmiot wykonujący działalność polegającą na zarządzaniu infrastrukturą kolejową, na zasadach określonych w ustawie.

Jedną zaś z tych zasad jest konieczność posiadania przez zarządcę infrastruktury autoryzacji bezpieczeństwa. Z tych powodów należało stwierdzić, że tylko zarządca infrastruktury, który posiada autoryzację bezpieczeństwa jest podmiotem uprawnionym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l." (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 czerwca 2019 r. sygn. akt II FSK 1411/17). Podobnie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 marca 2018 r. sygn. akt II FSK 378/16.

W ocenie Wnioskodawcy świadectwo bezpieczeństwa opisane w stanie faktycznym niniejszej sprawy jest autoryzacją bezpieczeństwa w rozumieniu powyższych przepisów."

Jak wynika z opisu stanu faktycznego Wnioskodawca posiada świadectwo bezpieczeństwa w rozumieniu powyższych przepisów dla bocznicy kolejowej, zatem warunek z pkt 1 jest spełniony.

W uzasadnieniu 2 warunku wskazać należy, że art. 29 ust. 1 u.t.k. określa co należy rozumieć pod pojęciem: „udostępnienie infrastruktury kolejowej”. Zgodnie z tym przepisem:

1. Udostępnienie infrastruktury kolejowej polega na:

- 1) rozpatrywaniu wniosków aplikanta o przydzielenie zdolności przepustowej;
- 2) przydzieleniu aplikantowi zdolności przepustowej, w tym:
 - a) przydzieleniu trasy pociągu,
 - b) przydzieleniu zdolności przepustowej dla wykonania lub postoju pojazdów kolejowych;
- 3) umożliwieniu przewoźnikowi kolejowemu wskazanemu przez aplikanta wykorzystania przydzielonej zdolności przepustowej;
- 4) umożliwieniu przewoźnikowi kolejowemu skorzystania z pozostałych usług, o których mowa w ust. 1 załącznika nr 2 do ustawy.

Niemniej jednak z orzecznictwa jednoznacznie wynika, że art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. nie odsyła w zakresie interpretacji pojęcia „udostępniać” do u.t.k. W tym zakresie należy posłużyć się potocznym rozumieniem słowa „udostępniać”. Tak przykładowo zostało wskazane w cytowanym już wyroku NSA II FSK 1438/18, w którym Sąd wskazał, cyt.: „z kolei w zakresie drugiej z przesłanek zwolnienia (udostępnienie infrastruktury kolejowej przewoźnikowi kolejowemu) stanowisko zaprezentowane przez organ jest błędne. Wbrew twierdzeniu organu bowiem interpretacja występującego w tym przepisie terminu „udostępnienie” nie wymaga sięgnięcia do ustawy o transporcie kolejowym, tak jak ma to miejsce w przypadku pierwszej przesłanki zwolnienia. Przesłankę tę należy interpretować literalnie, w oparciu o gramatyczne brzmienie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. Jak trafnie wyjaśnił sąd pierwszej instancji, wskazaną w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. przesłankę „udostępnienia infrastruktury kolejowej” należy rozpatrywać zgodnie z dosłownym brzmieniem, tj. chodzi o faktyczny sposób wykorzystania infrastruktury kolejowej. Z analizy konstrukcji przepisu art. 7 ust. 1 u.p.o.l. w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie wynika, iż w procesie wykładni pojęcia „jest udostępniona”, odmiennie niż to miało miejsce do 31 grudnia 2016 r. nie jest wymagane sięgnięcie do przepisów ustawy o transporcie kolejowym. Przepis ten w brzmieniu zmienionym z dniem 1 stycznia 2017 r. odsyła do ustawy o transporcie kolejowym, ale w ściśle wskazanym w tym przepisie zakresie tj. do przyjęcia znaczenia

określenia „grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej” takiego jakie zostało nadane w tej ustawie. W takiej sytuacji przesłankę tę należy interpretować literalnie, w oparciu o gramatyczne brzmienie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. uwzględniając przyjęte w języku polskim znaczenie słowa „udostępnia”. Udostępnienie to możliwość skorzystania z danego obiektu przez inne podmioty niż władający obiektem. Nie może budzić wątpliwości, że podane przez XXX we wniosku o wydanie interpretacji prawa podatkowego okoliczności wskazują na udostępnienie infrastruktury kolejowej w potocznym rozumieniu wyrażenia „udostępnić”

„Jeżeli zatem nastąpi faktyczne udostępnianie infrastruktury kolejowej to będzie możliwość stosowania zwolnienia o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l.. Skoro pojęcie „udostępnić” odnosi się do możliwości korzystania z danego obiektu przez inne podmioty to dotyczy to zarówno sytuacji, gdy podmioty te korzystają z infrastruktury kolejowej bez umowy bocznicowej lub innej umowy jak i na podstawie umów bocznicowych lub innych umów. Nie jest zatem warunkiem bezwzględnym zawarcie takich umów bocznicowych lub innych. Co więcej pojęcie „udostępnić” w zakresie czasowym nie mówi o ciągłym udostępnianiu, a jedynie o co najmniej dwukrotnym udostępnianiu skoro musi to dotyczyć przewoźników kolejowych, a zatem co najmniej dwóch przewoźników.

W ocenie Wnioskodawcy spełniona będzie przesłanka, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) u.p.o.l. również wtedy, gdyby co jakiś czas zawarta była krótkotrwała umowa bocznicowa, na podstawie której dochodziłoby do kilku udostępnień, bez konieczności ciągłego udostępniania infrastruktury kolejowej. (...).

Wg definicji słownikowej PWN (...), słowo „udostępnić” oznacza: ułatwić kontakt z czymś lub umożliwić korzystanie z czegoś. Ta definicja nie odnosi się więc do ciągłego udostępniania.

Z tego też względu w ocenie Wnioskodawcy nie jest konieczne zawarcie umowy bocznicowej lub innych umów aby spełniona była przesłanka „udostępniania boczniczy kolejowej przewoźnikom kolejowym”. Wystarczy posiadanie świadectwa bezpieczeństwa i faktyczne udostępnienie boczniczy.

W przypadku odmiennych twierdzeń organu Wnioskodawca zgodnie z pierwszą częścią pytania nr 3 wnosi o określenie konkretnych warunków jakie należy spełnić, aby doszło do spełnienia przesłanki: „udostępnienie infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym”.

Wniosek XXX zawiera także oświadczenie, o którym mowa w art. 14b § 4 Ordynacji podatkowej oraz pisemne wyjaśnienie w zakresie nazwy podmiotu.

W dniu 07.01.2021 r. do organu podatkowego wpłynęło pismo „Pismo w ślad za innym pismem” wraz z odpisem pełnym KRS Wnioskodawcy, z którego wynika zmiana nazwy XXX.

W dniu 31.01.2021 r. wpłynęło pismo „Sprostowanie” do wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. XXX Wnioskodawcy wskazuje, że we wniosku o interpretację w trzecim punkcie tabeli oznaczonym „Nr działki” przy pozycji dotyczącej :XXX zamiast XXX powinno być XXX. Jest to klasyczna literówka (oczywista omyłka pisarska), która popełniona przy sporządzaniu tabeli. Niezależnie od niniejszego sprostowania te same dane wynikają z tego, że powierzchnia wskazana w tabeli właśnie dotyczy działki XXX, a nie XXX.

Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy zważył co następuje:

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz, (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego

stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego, interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku.

Obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania oraz zwolnienia od podatku od nieruchomości normuje ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 poz. 1170 ze zm., dalej: u.p.o.l.).

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. „Zwalnia się od podatku od nieruchomości 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.”

Analiza powyższego przepisu wskazuje na zwolnienie gruntów, budynków lub budowli, które spełniają następujące warunki:

- grunty, budynki, budowle zaliczone zostaną do infrastruktury kolejowej w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym oraz
- zaistnienie jednej z okoliczności, o których mowa w lit. a-c art. 7 ust. 1 u.p.o.l.

Zatem grunty, budynki i budowle muszą być zaliczone do Infrastruktury kolejowej i muszą być udostępniane przewoźnikom kolejowym lub być wykorzystywane do przewozu osób lub tworzyć linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Z przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, że przedmiotem analizy winno być spełnienie warunku określonego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a u.p.o.l.

Stosownie do art. 4 ust. 1 ustawy o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 1043 ze zm., dalej: u.t.k.) przez **infrastrukturę kolejową** należy rozumieć elementy określone w załączniku nr 1 do tej ustawy.

Załącznik nr 1 u.t.k. stanowi „**W skład infrastruktury kolejowej wchodzi następujące elementy, pod warunkiem że tworzą część linii kolejowej, bocznicę 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 inżynierskie: 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 jezdnymi, sieć trakcyjna wraz z konstrukcjami wsporczymi, trzecia szyna z konstrukcjami wsporczymi;*
- 12) *grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11."*

Organ podatkowy wskazuje, że zakres przedmiotowy definicji pojęcia infrastruktury kolejowej wyznacza nie tylko wyliczenie z załącznika nr 1 do ustawy u.t.k., ale także wstęp do tego wyliczenia, z którego wynika, że **wymienione w pkt 1-12 załącznika elementy muszą:**

- **tworzyć część linii kolejowej, bocznicę kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub;**
- **być przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania.**

Dokonując dalszej wykładni pojęcia infrastruktury kolejowej należy wskazać na definicję legalną linii kolejowej, drogi kolejowej, bocznicę kolejowej, sieci kolejowej:

- **linia kolejowa** - wyznaczona przez zarządcę infrastruktury **droga kolejowa** przystosowana do prowadzenia ruchu pociągów (art. 4 pkt 2);
- **droga kolejowa** - tor kolejowy albo tory kolejowe wraz z elementami wymienionymi w pkt 2-12 załącznika nr 1 do ustawy, **o ile są z nimi funkcjonalnie połączone**, niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot (art. 4 pkt 1a);
- **bocznica kolejowa** - wyznaczona przez zarządcę infrastruktury **droga kolejowa**, połączona bezpośrednio lub pośrednio z linią kolejową, **służąca do** wykonywania czynności ładunkowych, utrzymaniowych lub postoju pojazdów kolejowych albo przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej (art. 4 pkt 10),
- **sieć kolejowa** - układ połączonych ze sobą dróg kolejowych zarządzany przez zarządcę infrastruktury (art. 4 pkt 4).

Kluczowe w analizowanych przepisach jest pojęcie drogi kolejowej, która obejmuje zasadniczo budowle (tor lub tory), a inne elementy (budynki, grunty) o tyle, **o ile są one z nimi funkcjonalnie połączone**. Na element funkcjonalny ustawodawca wskazuje również w definicji bocznicę kolejowej.

Wskazać należy, że w uzasadnieniu do projektu ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. „Zmiana ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw”, na podstawie której rozszerzono zwolnienie dotyczące infrastruktury kolejowej (stanowiące przedmiot interpretacji) stwierdzone zostało, że **definicję infrastruktury ujednolicono z definicją zawartą w dyrektywie 2012/34/UE**.

W uzasadnieniu wniosku Wnioskodawca w celu uzasadnienia swojego stanowiska również wskazuje na przedmiotową dyrektywę cyt. „*Dodatkowo należy również wskazać, że celem regulacji wprowadzonych za pomocą ustawy zmieniającej u.t.k. było dostosowanie krajowych norm prawnych w zakresie transportu kolejowego do zmiany prawa Unii Europejskiej wprowadzonej postanowieniami dyrektywy Parlamentu*

Europejskiego i Rady 2012/34/UE z dnia 21 listopada 2012 r. w sprawie utworzenia jednolitego europejskiego obszaru kolejowego (Dz. Urz. UE 343 z 14.12.2012 str. 32)“..

W związku z powyższym organ podatkowy wskazuje, że zgodnie z art. 3 pkt 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21 listopada 2012 r. 2012/34/UE **infrastruktura kolejowa** oznacza elementy wymienione w załączniku I. Załącznik I dyrektywy „Wykaz pozycji infrastruktury kolejowej” stanowi „**W skład infrastruktury wchodzi następujące pozycje, pod warunkiem, że tworzą część drogi kolejowej, łącznie z bocznicami, lecz z wyłączeniem linii znajdujących się na obszarze warsztatów naprawczych taboru kolejowego, wagonowni lub lokomotywowni oraz z wyłączeniem prywatnych linii i bocznic, odgałęziających się od torów stacyjnych szlakowych.**”

Prywatne linie i bocznice, odgałęziające się od torów stacyjnych i szlakowych, takie jak bocznice i linie zakładowe nie są częścią infrastruktury kolejowej w definicji dyrektywy (pkt 12 dyrektywy). Z zapisów dyrektywy 2012/34/UE wynika również, że Infrastruktura kolejowa stanowi naturalny monopol, natomiast **przedsiębiorstwo kolejowe** oznacza każde przedsiębiorstwo publiczne lub prywatne, posiadające licencję zgodnie z niniejszą dyrektywą, **którego działalność podstawowa polega na świadczeniu usług w transporcie towarowym lub pasażerskim koleją** (art. 3 pkt 1 dyrektywy).

Z uwagi na to, że w definicji infrastruktury kolejowej w ustawie o transporcie kolejowym (załącznik nr 1) ww. wyłączenie linii prywatnych i bocznic odgałęziających się od torów stacyjnych szlakowych znajdujące się w załączniku do dyrektywy nie zostało wprowadzone organ podatkowy stwierdza, że zakres zwolnienia w prawie krajowym został rozszerzony. Aktualne brzmienie przepisu może dotyczyć infrastruktury kolejowej **nie tylko przedsiębiorstw kolejowych, prowadzących działalność w sektorze transportu kolejowego (naturalny monopol, publiczny charakter infrastruktury),** ale także (zgodnie z orzecznictwem) **infrastruktury prywatnej,** wykorzystywanej gospodarczo, będącej w posiadaniu m.in. przedsiębiorstw energetycznych, przeładunkowych, stoczniowych. Zatem niezbędne jest ustalenie czy zwolnienie to stanowi pomoc publiczną.

Infrastruktura prywatna – „*infrastruktura kolejowa wykorzystywana wyłącznie do realizacji własnych potrzeb jej właściciela lub jej zarządcy innych niż przewóz osób;*” (art. 4 pkt 1c u.t.k.).

W piśmie z dnia 25 lutego 2016 r. znak: DDO-0792-3(3)/16/AB dotyczącym „*projektu ustawy o zmianie ustawy o transporcie kolejowym i niektórych innych ustaw*” Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów wskazał w punkcie 4 „*Należy w tym miejscu przypomnieć, 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 KE.*”

Wskazać należy, że zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej w brzmieniu obowiązującym od 2017 r. nie zostało formalnie zgłoszone Komisji Europejskiej w celu notyfikacji.

Przepis art. 6 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (dalej: u.p.p.p.) stanowi:

„*ust. 1 Do pomocy udzielanej na podstawie aktu normatywnego, niebędącego programem pomocowym, stosuje się przepisy dotyczące pomocy indywidualnej, z zastrzeżeniem ust. 2.*

ust. 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 udzielenia pomocy, której nie dotyczy obowiązek notyfikacji.”

Zatem organ podatkowy zobowiązany jest do weryfikacji przedmiotowego zwolnienia, również w oparciu o przepisy dotyczące pomocy publicznej, brak właściwego zastosowania zwolnienia może narażać przedsiębiorcę na konieczność zwrotu udzielonej pomocy publicznej.

Przepis art. 107 ust 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) stanowi „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 Członkowskimi.”

Zatem wsparcie dla podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą podlega przepisom dotyczącym pomocy publicznej, jeżeli łącznie spełnione są następujące warunki:

- a) beneficjentem pomocy jest przedsiębiorca,
- b) pomoc udzielana jest przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów publicznych,
- c) przedsiębiorca uzyskuje korzyść,
- d) korzyść ma charakter selektywny,
- e) pomoc zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji i wymiany handlowej między państwami członkowskimi.

Mając na uwadze zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.t.k. należy wskazać, że zwolnienie to dotyczy przedsiębiorców, jest udzielane ze środków publicznych, przedsiębiorca uzyskuje korzyść (zwolnienie z podatku od nieruchomości), zwolnienie sprzyja określonej grupie przedsiębiorców (posiadających infrastrukturę prywatną), czyli korzyść ma charakter selektywny, a co za tym idzie będzie spełniona również przesłanka zakłócenia konkurencji i wymiany handlowej.

Zgodnie z Zawiadomieniem Komisji w sprawie pojęcia pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE z 19.07.2016 r. C 262/1) środek przyznany przez państwo zakłóca lub grozi zakłóceniu konkurencji, jeżeli może on powodować poprawę pozycji konkurencyjnej beneficjenta w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorstw, z którymi beneficjent konkuruje.

Mając powyższe na uwadze organ podatkowy stwierdza, że możliwość skorzystania ze zwolnienia w każdym przypadku powinna być rozpatrywana również w oparciu o przepisy dotyczące pomocy publicznej.

Ad 1) Odnosząc powyższe do stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę - budowle położone na gruntach będących w wieczystym użytkowaniu Wnioskodawcy tj. tory kolejowe, rozjazdy kolejowe, urządzenia do sterowania ruchem można przyporządkować do elementów infrastruktury kolejowej wymienionej w pkt 1 załączniku nr 1 do u.t.k.

„Z historycznego rysu przedstawionego przez Wnioskodawcę wynika, iż zdewastowane elementy sieci kolejowej zlokalizowane na gruntach będących w wieczystym użytkowaniu XXX po podjętych w latach XXX działaniach rewitalizacyjnych, zostały wyremontowane, a zasadnicza część boczniczy zmodernizowana z odtworzeniem funkcji i wyposażeniem niezbędnym do realizacji zadań transportu kolejowego. W latach 2017-2019 na terenach będących w zarządę PLK dokonano modernizacji dojazdów do zmodernizowanej infrastruktury Wnioskodawcy umożliwiając tym samym jej wykorzystanie dla celów transportu kolejowego. W tym czasie XXX wytworzyła pełną dokumentację zmodernizowanej sieci kolejowej w tym regulamin boczniczy oraz projekt stałej organizacji ruchu. W dniu XXX Prezes Urzędu Transportu Kolejowego wydał świadectwo bezpieczeństwa nr XXX stanowiące załącznik do decyzji znak: XXX dotyczącej lokalizacji: bocznicza kolejowa XXX przy stacji XXX, która odgałęzia się w stacji XXX od toru stacyjnego nr XXX rozjazdem nr XXX w kilometrach XXX linii kolejowej nr XXX zarządzanej przez

PKP Polskie Linie Kolejowe S.A. Z opisanego przez Wnioskodawcę świadectwa bezpieczeństwa wynika ponadto, że użytkownik bocznic kolejowej spełnia wymagania w zakresie właściwego utrzymania bocznic kolejowej, bezpiecznego prowadzenia ruchu kolejowego i bezpiecznej eksploatacji pojazdów kolejowych w obrębie bocznic kolejowej z wyłączeniem przewozów niebezpiecznych.”

Powyższe wskazuje na funkcjonalne połączenie ze sobą elementów stanowiących własność Wnioskodawcy jak i infrastruktury kolejowej zarządzanej PKP Polskie Linie Kolejowe S.A. co prowadzi do wniosku, że wszystkie te elementy tworzą drogę kolejową.

Wobec powyższego organ podatkowy na podstawie przedstawionego stanu faktycznego stwierdza, że bocznic kolejowa zlokalizowana na gruntach będących w wieczystym użytkowaniu Wnioskodawcy spełnia warunki niezbędne do zaliczenia jej do infrastruktury kolejowej.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika również, że Wnioskodawca nie jest przedsiębiorstwem kolejowym. Działalność Wnioskodawcy to PKD 30.11.Z - **produkcja statków i konstrukcji pływających XXX**, a XXX działalność to PKD 35.12.Z – przesyłanie energii elektrycznej, PKD 36.00.Z – pobór, uzdatnianie i dostarczanie wody, PKD 38.11.Z zbieranie odpadów innych niż niebezpieczne PKD 68.32.Z **zarządzanie nieruchomościami wykonywane na zlecenie**, PKD 77.39.Z wynajem i dzierżawa pozostałych maszyn, urządzeń oraz dóbr materialnych, gdzie indziej niesklasyfikowane, PKD 25.50.Z, kucie, prasowanie, wyłaczanie i walcowanie metali; metalurgia proszków, PKD 25.61.Z obróbka metali i nakładanie powłok metale, PKD 24.33. Z produkcja wyrobów formowanych na zimno. PKD 43.12.Z przygotowanie terenu pod budowę.

Zatem, z uwagi na działalność gospodarczą Wnioskodawcy bocznic nie stanowi monopolu naturalnego, publicznego charakteru infrastruktury kolejowej. Wnioskodawca nie świadczy usług w transporcie kolejowym lub pasażerskim koleją. Ze stanu faktycznego wynika również, że na działkach ewidencyjnych, na których znajdują się elementy bocznic kolejowej znajdują się również budynki o funkcji biurowej, socjalnej, magazynowej, produkcyjnej, place składowe, drogi dojazdowe, elementy sieci energetycznej, wodno-kanalizacyjnej, czyli są to obiekty budowlane (budynki, budowle) niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej Wnioskodawcy. Zatem zwolnienie to będzie podlegało ograniczeniom związanym z udzieleniem pomocy publicznej.

Analizowane zwolnienie dotyczące budynków, budowli i gruntów stanowiących infrastrukturę kolejową stanowi więc selektywny środek pomocowy, który sprzyja określonym kategoriom podmiotów, w tym przypadku przedsiębiorstwa działającego w zakresie m.in. **produkcji statków i konstrukcji pływających. Wypełnia też inne kryteria określone w art. 107 ust. 1 TFUE**, które przemawiają za uznaniem zwolnienia za formę udzielenia pomocy publicznej. Inny przedsiębiorca prowadzący działalność w tym samym zakresie, stosujący inne metody transportu (transport drogowy, wodny) lub który nie ma możliwości ze względu na lokalizację doprowadzenia infrastruktury kolejowej płaci podatek od nieruchomości od całej swojej działki.

Udzielając odpowiedzi na pierwsze pytanie stwierdzić należy, że zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. pkt 1 lit. a u.p.o.l. będzie możliwe po spełnieniu warunku udostępnienia bocznic kolejowej przewoźnikom kolejowym oraz przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Ad 2) Organ podatkowy wskazuje, iż zgodnie z art. 21 ust 1 ustawy z dnia 17 maja 186 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2020 poz. 276 ze zm.) podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Według § 9 ust 1 Rozporządzenia Ministra

Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. z 2016 r., poz. 1034) wydanego na podstawie ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne - działka ewidencyjna to ciągły obszar gruntu, położony w granicach jednego obrębu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych.

Z treści pkt 12 Załącznika nr 1 u.t.k. wynika, że elementem infrastruktury kolejowej są grunty oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11 tego załącznika. Ustawodawca używa zatem pojęcia "działek ewidencyjnych" stosownie do regulacji zawartych w przepisach prawa geodezyjnego. Wobec powyższego grunt jako całe działki ewidencyjne, po spełnieniu wszystkich warunków wynikających z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. będzie podlegał zwolnieniu.

Podsumowując należy stwierdzić, że na podstawie przepisu art. 7 ust 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. - zgodnie z orzecznictwem - zwolnieniu podatkowemu podlegają grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, na których znajdują się budynki, budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym. Zastosowanie zwolnienia możliwe będzie również po spełnieniu warunków dotyczących pomocy publicznej.

Odpowiadając na pytanie numer dwa organ podatkowy wskazuje, że zwolnieniu od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. podlegają całe działki ewidencyjne nawet jeżeli tylko w części są zajęte przez infrastrukturę kolejową, po spełnieniu warunku jej faktycznego udostępniania oraz przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Ad 3) Problematyka rozstrzygnięcia terminu "udostępnienie" nie wymaga sięgnięcia do ustawy o transporcie kolejowym. Przesłankę tę należy interpretować - rozpatrywać zgodnie z dosłownym brzmieniem. Chodzi tu o faktyczny sposób wykorzystania infrastruktury kolejowej. NSA w wyroku z dnia 05.08.2020 r. sygn. akt 1438/18 wskazał: „Z analizy konstrukcji przepisu art. 7 ust. 1 u.p.o.l. w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie wynika, iż w procesie wykładni pojęcia "jest udostępniana", odmiennie niż to miało miejsce do 31 grudnia 2016 r., nie jest wymagane sięgnięcie do przepisów ustawy o transporcie kolejowym. Przepis ten w brzmieniu zmienionym z dniem 1 stycznia 2017 r. odsyła do ustawy o transporcie kolejowym, ale w ściśle wskazanym w tym przepisie zakresie tj. do przyjęcia znaczenia określenia "grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej" takiego jakie zostało nadane w tej ustawie. W takiej sytuacji przesłankę tę należy interpretować literalnie, w oparciu o gramatyczne brzmienie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., uwzględniając przyjęte w języku polskim znaczenie słowa "udostępnia". Udostępnienie to możliwość skorzystania z danego obiektu przez inne podmioty niż władający obiektem”.

Zatem organ podatkowy stwierdza, w oparciu o orzecznictwo sądowe, iż przesłankę udostępnienia infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym należy postrzegać nie w kontekście obowiązku udostępnienia infrastruktury kolejowej, a w aspekcie faktycznego jej udostępnienia, przy czym treść pojęcia udostępnienia należy ustalać w oparciu o przypisane temu terminowi znaczenie w języku polskim. Odpowiednio w świetle definicji zawartej w słowniku języka polskiego PWN pojęcie udostępnić należy rozumieć jako ułatwiać kontakt lub umożliwić korzystanie z czegoś.

Należy zauważyć, iż pomimo braku odesłania do ustawy o transporcie kolejowym przy innych definicjach użytych w analizowanym zwolnieniu, w szczególności przy pojęciu „przewoźnik kolejowy”, iż pojęcie to powinno być w ramach wykładni systemowej zewnętrznej interpretowane zgodnie z art. 4 pkt 9 u.t.k. Zgodnie z tym przepisem **przewoźnik kolejowy to przedsiębiorca uprawniony na podstawie licencji do wykonywania przewozów kolejowych lub świadczenia usługi trakcyjnej lub podmiot wykonujący przewozy na infrastrukturze kolei wąskotorowej.**

W związku z powyższym organ podatkowy stoi na stanowisku, że ze zwolnienia korzysta infrastruktura kolejowa faktycznie udostępniona przewoźnikom kolejowym do wykonywania przewozów.

Z uwagi na to, że wydanie interpretacji dotyczy tylko przepisów prawa podatkowego organ podatkowy nie rozstrzyga jakie dokumenty w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym umożliwiają udostępnienie bocznic kolejowej.

Odpowiadając na trzecie pytanie organ podatkowy wskazuje, że stanowisko Wnioskodawcy jest nieprawidłowe - dla zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. infrastruktury kolejowej niezbędne jest faktyczne/rzeczywiste udostępnienie infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym.

Organ podatkowy wskazuje dodatkowo, iż specyfika postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej (o czym wskazano na wstępie) polega między innymi na tym, że organ wydający interpretację może „poruszać się” tylko i wyłącznie w ramach stanu przedstawionego przez Wnioskodawcę, zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej – zajętego stanowiska. W związku z powyższym organ podatkowy obecnie nie dokonuje oceny wiarygodności danych przedstawionych we wniosku i w pełni uznaje je za wiarygodne. Podany przez Wnioskodawcę stan faktyczny/zdarzenie przyszłe stanowi jedyną podstawę wydanej interpretacji i wyznacza granice, w jakich interpretacja będzie mogła wywołać określone w ustawie skutki.

Szczegółowe rozpatrzenie uprawnień do skorzystania ze zwolnienia wynikającego z art. 7 ust. pkt 1 lit. a u.p.o.l. możliwe będzie dopiero na etapie czynności sprawdzających lub podczas prowadzonego postępowania podatkowego, podczas którego organ podatkowy orzeka na podstawie stanu faktycznego oraz całego zebranego materiału dowodowego, m.in. przedstawionych dokumentów potwierdzających faktyczne udostępnianie bocznicy licencjonowanym przewoźnikom.

Niniejsza interpretacja udzielona jest przez organ podatkowy w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji i dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę we wniosku z dnia 06.11.2020 r. Wskazać należy, że Wnioskodawca ponosi konsekwencje przedstawionego stanu faktycznego. **W przypadku rozbieżności pomiędzy stanem faktycznym przedstawionym we wniosku, a stanem rzeczywistym, udzielona interpretacja nie chroni Wnioskodawcy.**

Jednocześnie organ podatkowy informuje, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

Pouczenie

Od niniejszej interpretacji przysługuje stronie prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji, za pośrednictwem Prezydenta Miasta Szczecin.

Otrzymują:

- 1) Adresat
- 2) A/a