

PW-I.3128.51.2020

### Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego.

Burmistrz Miasta Sławkowa działając jako organ podatkowy na podstawie art. 14j § 1, art. 14b, art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.),

- po rozpatrzeniu wniosku z dnia 03 sierpnia 2020 r. (data wpływu wniosku do organu podatkowego 05.08.2020 r.) Podatnika

z siedzibą  
1, repr. przez Pełnomocnika

, o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie zwolnienia w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.) boczniczy kolejowej o szerokości torów większej niż 1435 mm uznaje, że stanowisko Strony w przedstawionym stanie prawnym jest **NIEPRAWIDŁOWE**.

### Uzasadnienie

Wnioskiem z dnia 03 sierpnia 2020 r. (data wpływu wniosku do organu podatkowego 05.08.2020 r.) Podatnik

działając przez zwróciła się do Burmistrza Miasta Sławkowa o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego - **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.) - dalej **u.p.o.l.** w zakresie zwolnienia od podatku od nieruchomości bocznicę składającej się z torów o szerokości większej niż 1435 mm, powstałej w wyniku zmian obejmujących linię kolejową Nr                    szerokotorową, która podlega zwolnieniu w trybie **art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l.**

### Opis zdarzenia przyszłego przedstawiony przez Wnioskodawcę.

#### Stan na dzień złożenia wniosku.

1.                                                          (dalej *Spółka lub Wnioskodawca*) jest właścicielem infrastruktury kolejowej zlokalizowanej w                    ; i                    , składającej się ze stacji kolejowej                    oraz prowadzących do niej dwóch linii kolejowych – normalnotorowej nr                    , łączącej ww. stację ze stacją                    oraz linii szerokotorowej nr                    , łączącej ww. stację ze stacją                    .
2. Stacja                    jest stacją przeładunkową, ponieważ leży na styku linii kolejowych o różnej szerokości.
3. Spółka prowadzi działalność gospodarczą polegającą na udostępnianiu przewoźnikom kolejowym posiadanej infrastruktury w ten sposób, aby ruch kolejowy mógł być prowadzony nieprzerwanie pomiędzy infrastrukturą normalnotorową i szerokotorową.
4. Spółka jest zarządcą infrastruktury kolejowej w rozumieniu art. 4 pkt.7 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2020 r., poz. 1043) dalej **UTK**. W odniesieniu do obu linii kolejowych Spółka posiada obecnie autoryzację bezpieczeństwa nr                    wydaną przez Prezesa Urzędu Transportu Kolejowego (dalej: **Prezes UTK**) ważną od                    r. do                    r.
5. W Statucie Sieci (opracowanym w ramach obowiązkowych zadań zarządcy infrastruktury) obowiązującym od dnia 9 grudnia 2017 r. wskazano, iż:
  - w skład zarządzanej przez Spółkę infrastruktury kolejowej wchodzi dwie linie normalnotorowa nr                    ; oraz szerokotorowa nr                    ,
  - w skład zarządzanej przez Spółkę infrastruktury kolejowej nie wchodzi bocznic kolejowe,
  - Spółka nie posiada infrastruktury prywatnej lub nieczynnej,

Interpretacja Burmistrza Miasta

Numer: PW-I.3128.51.2020

Data: 20.10.2020 r.

Strona 2 z 21

- Spółka udostępnia całą zarządzaną infrastrukturę kolejową (zasady udostępniania infrastruktury kolejowej zawiera Regulamin sieci, natomiast warunki techniczne korzystania z infrastruktury kolejowej opisuje Regulamin Techniczny Stacji).
6. Infrastruktura kolejowa Spółki – normalnotorowa graniczy z infrastrukturą kolejową PKP Polskie Linie Kolejowe. PKP PLK na mocy porozumienia o współdziałaniu zarządców opracowuje rozkłady jazdy na linię normalnotorową nr  . Infrastruktura związana z linią normalnotorową nr   jest obecnie udostępniana na podstawie stosownych umów. Wskazana infrastruktura korzysta ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie **art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a** ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.
  7. Infrastruktura kolejowa związana z linią kolejową nr   korzysta ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c UPOŁ (jako infrastruktura kolejowa tworząca linię kolejową o szerokości torów większej niż 1435 mm).

#### **Zdarzenie przyszłe.**

1. Spółka zamierza zawrzeć z   umowę o udostępnianiu infrastruktury kolejowej tworzącej obecnie linię kolejową szerokotorową nr  . Wskazana umowa będzie formalnym potwierdzeniem udostępniania omawianej infrastruktury kolejowej  . Działania te doprowadzą do sytuacji, w której infrastruktura kolejowa Spółki związana z **linią szerokotorową nr   będzie udostępniana** przewoźnikowi kolejowemu   na podstawie stosownej umowy regulującej sposób jej udostępniania.
2. Po zawarciu umowy Spółka zamierza zmienić autoryzację bezpieczeństwa poprzez **usunięcie z jej zakresu infrastruktury kolejowej szerokotorowej.**
3. Autoryzacja bezpieczeństwa odnosiłaby się zatem wyłącznie do linii normalnotorowej nr  . Jednocześnie w zakresie posiadanej infrastruktury szerokotorowej Spółka zamierza pozyskać świadectwo bezpieczeństwa.
4. W wyniku planowanych zmian doszłoby do sytuacji, w której na infrastrukturę kolejową Spółki udostępnianą przewoźnikom kolejowym składałyby się:
  - linia normalnotorowa nr   wraz z wchodzącą w jej skład infrastrukturą kolejową, w odniesieniu do której Spółka posiada autoryzację bezpieczeństwa,

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.
Strona 3 z 21	

- droga kolejowa szerokotorowa o statusie bocznicy kolejowej wraz z wchodzącą w jej skład infrastrukturą kolejową (która przed zmianą autoryzacji bezpieczeństwa tworzyła linię nr      ) w odniesieniu do której Spółka posiadałaby świadectwo bezpieczeństwa.
5. Udostępnianie posiadanej infrastruktury odbywałoby się na podstawie stosownych umów podpisanych z przewoźnikami kolejowymi. Zmiany znalazłyby odzwierciedlenie w statucie sieci kolejowej. Spółka nie posiadałaby infrastruktury kolejowej prywatnej i nieczynnej.

#### **Pytanie Wnioskodawcy.**

*Czy w świetle przedstawionego zdarzenia przyszłego, polegającego na nadaniu obecnej linii kolejowej szerokotorowej nr      statusu bocznicy kolejowej, powstała bocznica kolejowa wraz z wchodzącą w jej skład infrastrukturą kolejową, objęta świadectwem bezpieczeństwa wydanym przez Prezesa UTK i udostępniana przewoźnikom kolejowym (na podstawie stosownych umów) będzie korzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości uregulowanego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOŁ?*

#### **Stanowisko Wnioskodawcy.**

*Zdaniem Spółki powstała bocznica kolejowa wraz z wchodzącą w jej skład infrastrukturą kolejową będzie zwolniona z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust.1 pkt 1 lit. a UPOŁ. Omawiana droga kolejowa zmieni swój status z linii kolejowej na bocznicę kolejową, co wykluczy możliwość zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c UPOŁ (jako infrastruktura kolejowa tworząca linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm). Jednocześnie omawiana infrastruktura będzie udostępniana przewoźnikom kolejowym, co pozwoli na zastosowanie zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOŁ.*

#### **Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy.**

1. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 UPOŁ zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym która jest:
  - a) udostępniana przewoźnikom kolejowym,

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

- b) jest wykorzystywana do przewozu osób, lub  
c) tworzy linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.
2. W celu skorzystania z powyższego zwolnienia grunty, budynki i budowle muszą spełniać łącznie dwa warunki: wchodzić w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu UPOL oraz muszą być udostępniane przewoźnikom kolejowym lub być wykorzystywane do przewozu osób lub tworzyć linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.
  3. W myśl art. 4 pkt 1 UTK za infrastrukturę kolejową należy uznać elementy wymienione w załączniku nr 1 do tej ustawy, pod warunkiem że tworzą część linii kolejowej, bocznicy kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy lub ich utrzymania.
  4. Zgodnie z przepisami każda linia kolejowa lub bocznicą kolejowa jest jednocześnie drogą kolejową. Status linii kolejowej lub bocznicy nadaje zarządca infrastruktury. Status zarządcy infrastruktury nie jest zależny od spełnienia jakichkolwiek warunków formalnych. Każdy podmiot odpowiedzialny min. za zarządzanie infrastrukturą kolejową, jej eksploatację, utrzymanie, odnowienie lub udział w rozwoju staje się z mocy prawa zarządcą.
  5. Biorąc pod uwagę definicję infrastruktury kolejowej w świetle UTK zarządcą infrastruktury będzie odpowiedzialny podmiot za zarządzanie bocznicą kolejową. (Spółka przedstawiła przepisy art. 4 pkt 18, art. 4 pkt 18b, art. 17 d ust. 1 u.t.k.).
  6. Uzyskanie zwolnienia w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOL wymaga spełnienia łącznie dwóch warunków – grunty, budynki i budowle muszą wchodzić w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów UTK i być udostępniane przewoźnikom kolejowym.
  7. Linia normalnotorowa nr ... jak i linia szerokotorowa nr ... wraz z elementami wymienionymi w załączniku nr 1 do UTK tworzą obecnie infrastrukturę kolejową w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. Po zmianie statusu linii ... na bocznicę kolejową – wskazana droga kolejowa nadal będzie infrastrukturą kolejową w rozumieniu UPOL (pierwsza przesłanka do zwolnienia w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOL została spełniona).
  8. Spółka będzie udostępniać posiadaną infrastrukturę w całości jako zarządca infrastruktury kolejowej oraz jako użytkownik bocznicy kolejowej, który jest traktowany jako zarządca. Pomijając uwarunkowania wynikające z ustawy

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.
Strona 5 z 21	

o transporcie kolejowym Spółka będzie udostępniać całość posiadanej infrastruktury w znaczeniu języka potocznego (wiodąca linia orzecznictwa), co oznacza, że druga przesłanka do zwolnienia również została spełniona.

**Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy organ podatkowy wskazuje, co następuje:**

*W ocenie organu podatkowego zwolnienie w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. nie obejmuje bocznic kolejowej o szerokości torów większej niż 1435 mm, udostępnianej przewoźnikom kolejowym. Tory ponadnormatywne podlegają zwolnieniu od podatku od nieruchomości wyłącznie w konfiguracji linii kolejowej, na co jednoznacznie wskazuje ustawodawca w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l.*

W celu uzasadnienia stanowiska organu podatkowego niezbędne jest przywołanie historii zwolnienia infrastruktury kolejowej określonej w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., uwzględniającą nowelizację z 2003 r., 2006 r. i 2016 r.

W pierwotnym tekście ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z 1991 r. ustawodawca zwolnił, na mocy art. 7 ust. 1 pkt 4, **budowle wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego i zajęte pod nie grunty** oraz budowle wykorzystywane wyłącznie na potrzeby lotnisk, portów morskich i rzecznych.

Nowelizacja u.p.o.l. dokonana ustawą o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz zmianie niektórych innych ustaw<sup>1</sup> wprowadziła z **początkiem 2003 r.** całkiem nowe zwolnienie od podatku od nieruchomości odnoszące się do gruntów i budowli związanych z transportem kolejowym. Zgodnie z jego treścią zwolnione od podatku były budowle kolejowe stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, służące do ruchu pojazdów kolejowych, organizacji i sterowania tym ruchem, umożliwiające dokonywanie przewozów osób lub rzeczy - **wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego**, a także zajęte pod nie grunty.

Zwolnienie to obowiązywało w przedstawionym brzmieniu do końca 2006 r.

Warunkiem stosowania przedmiotowego zwolnienia było to, aby budowle kolejowe i zajęte pod nie grunty były wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego.

<sup>1</sup> Dz. U. Nr 200, poz. 1683

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

Ani u.p.o.l., ani ustawa o transporcie kolejowym<sup>2</sup> nie zawierały definicji pojęcia „*publiczny transport kolejowy*”. Z tych też względów w pełni zasadne było interpretowanie tego zwrotu w oparciu o wykładnię językową.

Użyty przez ustawodawcę w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. zwrot „wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego” był wielokrotnie przedmiotem analizy dokonywanej przez Naczelny Sąd Administracyjny. I tak w wyroku z dnia 24 lutego 2009 r. (II FSK 1596/07) wypowiedziano pogląd, że o publicznym charakterze transportu przesądza to, czy zarządca udostępnia linie kolejowe uprawnionym przewoźnikom kolejowym, a nie to, czy faktycznie z linii korzystają tylko niektórzy z nich, którzy mają w tym interes gospodarczy. Pogląd ten Naczelny Sąd Administracyjny podzielił także w wyrokach: z dnia 29 lipca 2010 r. (II FSK 729/09), z dnia 15 maja 2012 r. (II FSK 2150/10) oraz z dnia 5 października 2012 r. (II FSK 367/11 i II FSK 1508/11).

W przytoczonych orzeczeniach NSA wyraźnie podkreślił, że udostępnienie linii kolejowej przez zarządcę wszystkim potencjalnym użytkownikom, przez których rozumieć należy uprawnionych (licencjonowanych) przewoźników, świadczy o wykorzystywaniu infrastruktury kolejowej wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego. Stanowisko to znalazło potwierdzenie także w najnowszych wyrokach NSA (wyrok NSA z 23 kwietnia 2015 r., II FSK 772/13; wyrok NSA z dnia z 23 kwietnia 2015 r. II FSK 3207/13). W niektórych orzeczeniach NSA podważano spełnienie warunku wyłączności wykorzystywania budowli i zajętych pod nie gruntów na potrzeby publicznego transportu kolejowego wskutek wykonywania przy ich wykorzystaniu przez zarządcę infrastruktury również transportu na własne potrzeby, niemniej dotyczy to przypadków kumulacji funkcji, gdy zarządca infrastruktury był jednocześnie przewoźnikiem (wyroki NSA: z dnia 29 lipca 2010 r., II FSK 340/09 i II FSK 599/09 oraz z dnia 15 maja 2012 r., II FSK 2150/10, II FSK 2231/10 i II FSK 2453/10, a także z dnia 4 września 2012 r., II FSK 2453/10).

W kontekście powyższego przyjąć zatem należało, że nie było możliwe korzystanie ze zwolnienia podatkowego w sytuacji, **gdy zarządca infrastruktury, będący jednocześnie przewoźnikiem wykonywał również transport na własne potrzeby** (brak spełnienia warunku wyłączności).

<sup>2</sup> Tekst jednolity: Dz. z 2020 r. poz. 1043 – dalej powoływana jako u.t.k.

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

W wyniku nowelizacji u.p.o.l. dokonanej ustawą z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>3</sup>, która weszła w życie z początkiem 2007 r. gruntownej przebudowie uległ art. 7 ust. 1 pkt 1, normujący zwolnienie od podatku od nieruchomości budowli kolejowych i zajętych pod nie grunty. Konieczność zmiany art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. związana była z nowelizacją ustawy o transporcie kolejowym<sup>4</sup>. Zmiana powołanego przepisu polegała, zdaniem normodawcy, na dostosowaniu do nomenklatury zawartej w ustawie o transporcie kolejowym. Ponadto miała ona na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych dotyczących pojęcia „publicznego transportu kolejowego”.

Od 1 stycznia 2007 r. uregulowane w omawianym przepisie zwolnienie obejmuje budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli:

- a. zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępnienia licencjonowanym przewoźnikom kolejowym, lub
- b. są przeznaczone wyłącznie do przewozu osób, wykonywanego przez przewoźnika kolejowego, który równocześnie zarządza tą infrastrukturą bez udostępniania jej innym przewoźnikom, lub
- c. tworzą linie kolejowe o szerokości większej niż 1.435 mm.

Rozbudowa art. 7 ust. 1 pkt 1 o punkty a, b, c jednoznacznie wskazuje, że zwolnienie infrastruktury kolejowej zmieniło swój charakter i zakres w **porównaniu do stanu obowiązującego w latach 2003 – 2006**.

Trafnie zwrócił uwagę NSA w wyroku z dnia 14 maja 2013 r. (II FSK 1543/11), że obowiązująca od dnia 1 stycznia 2007 r. treść przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. odbiega od jego wcześniejszego brzmienia. Oznacza to, że **dokonując nowelizacji tego unormowania, ustawodawca wprowadził "nowość normatywną"**.

Podkreślić wymaga, że zmiana analizowanego przepisu nie sprowadzała się wyłącznie do dostosowania go do nomenklatury przyjętej w ustawie o transporcie kolejowym.

Ustawodawca wyraźnie w treści art. 7 ust. 1 pkt. 1 u.p.o.l. pominął termin „wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego”. W ten sposób ewidentnie rozszerzył zakres tego zwolnienia na wszystkie budowle infrastruktury kolejowej oraz zajęte pod nie grunty,

<sup>3</sup> Dz. U. Nr 249, poz. 1828

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Tekst jednolity: Dz. U z 2007 r. Nr 16, poz. 94)

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.



o ile spełniają one warunki określone w pkt. a-c) tego przepisu. Nie ma przy tym znaczenia czy budowlę infrastruktury kolejowej oraz zajęte pod nie grunty wykorzystywane są na potrzeby „publicznego” czy „prywatnego” transportu kolejowego. Oznacza to, że od 1 stycznia 2007 r. ze zwolnienia od podatku od nieruchomości mogły korzystać podmioty, które władają infrastrukturą kolejową i wykorzystują ją na własne, wewnętrzne potrzeby

Kluczowe znaczenie dla stosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości uregulowanego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. miało określenie znaczenia terminu „zarządca infrastruktury”. Powszechnie obowiązujący stał się pogląd wyrażony przez skład orzekający WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 20 sierpnia 2013 r. (I SA/GI 368/13)<sup>5</sup>. Zdaniem sądu „organ podatkowy, dla prawidłowego zastosowania przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., jest nie tylko uprawniony, ale i zobowiązany do ustalenia, czy podmiot zamierzający korzystać ze zwolnienia podatkowego jest - po pierwsze zarządcą infrastruktury kolejowej, a po drugie - czy jest obowiązany do udostępniania jej licencjonowanym przewoźnikom kolejowym, a w zasadzie - czy faktycznie ją udostępnia według zasad wynikających z ustawy o transporcie kolejowym. Nie do zaakceptowania jest bowiem wywód strony skarżącej, że niespełnienie przez nią wymogów formalnych (brak autoryzacji bezpieczeństwa), nie jest przeszkodą do uznania jej za zarządcę infrastruktury kolejowej i odmówienia jej prawa do zwolnienia podatkowego. Przypomnieć trzeba, że zarządcą infrastruktury jest podmiot wykonujący działalność polegającą na zarządzaniu infrastrukturą kolejową, na zasadach określonych w ustawie (art. 4 pkt 7 u.t.k.). Zatem podmiot, który zasad określonych w ustawie nie spełnia, nie jest zarządcą w rozumieniu jej przepisów, a w konsekwencji - w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l.”.

Na konieczność posiadania autoryzacji bezpieczeństwa jako warunku uprawniającego do skorzystania ze zwolnienia od podatku od nieruchomości wskazał NSA w wyroku z dnia 10 lutego 2016 r. (II FSK 2038/14)<sup>6</sup>. Zdaniem sądu 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.

W latach 2007 - 2016 zwolnienie w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., związane z obowiązkiem zarządcy do udostępniania infrastruktury kolejowej licencjonowanym przewoźnikom ukształtowało dwie linie orzecznictwa.

<sup>5</sup> Wyrok prawomocny, LEX 1363753.

<sup>6</sup> Wyrok dostępny na stronie internetowej: [orzeczenia.nsa.gov.pl](http://orzeczenia.nsa.gov.pl)

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

Na tle tego przepisu zrodziła się wątpliwość, czy warunkiem zwolnienia jest faktyczne, a więc już zaistniałe udostępnienie nieruchomości licencjonowanym przewoźnikom, czy wystarczy sama gotowość jej udostępnienia.

#### **Pogląd nr 1.**

***Warunkiem zwolnienia jest faktyczne udostępnienie infrastruktury kolejowej.***

*„Przesłanka nabycia prawa do zwolnienia podatkowego polegająca na obowiązku udostępnienia przez zarządcę infrastruktury licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu ma charakter faktyczny, a to oznacza, że nie chodzi w niej o hipotetyczną możliwość udostępnienia zarządzanej infrastruktury kolejowej, lecz o faktyczne udostępnienie jej na potrzeby publicznego transportu kolejowego<sup>7</sup>”.*

*„Przesłanka nabycia prawa do zwolnienia podatkowego polegająca na obowiązku udostępnienia przez zarządcę infrastruktury licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu ma charakter faktyczny, a to oznacza, że nie chodzi w niej o hipotetyczną możliwość udostępnienia zarządzanej infrastruktury kolejowej lecz o faktyczne udostępnienie jej na potrzeby publicznego transportu kolejowego. Powyższe zobowiązanie zarządcy infrastruktury do udostępnienia budowli, o jakich mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. dotyczy skonkretyzowanych co do tożsamości licencjonowanych przewoźników<sup>8</sup>”.*

#### **Pogląd nr 2.**

***Warunkiem zwolnienia nie jest udostępnienie infrastruktury kolejowej, ale sama gotowość do jej udostępnienia.***

*„Z literalnego brzmienia art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. wynika jedynie tyle, że zarządca ma obowiązek pozostawania w gotowości do udostępniania budowli w każdym czasie licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. Na mocy omawianego przepisu zwolnione od podatku są więc te budowle, których zarządca ma obowiązek ich udostępnienia, jeśli zwróci się o to właściwy podmiot<sup>9</sup>”.*

*„Sformułowanie "zarządca infrastruktury jest zobowiązany do jej udostępniania" należy rozumieć w ten sposób, że zarządca ma jedynie obowiązek pozostawania w gotowości do udostępniania budowli w każdym czasie licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. Zwolnione od podatku na podstawie omawianego przepisu są zatem wszystkie budowle, których zarządca musi je udostępniać, jeżeli zwróci się o to właściwy podmiot, a nie jedynie te budowle, które zarządca faktycznie udostępnia<sup>10</sup>”.*

<sup>7</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1.09.2010 r., II FSK 330/09, LEX nr 824383:

<sup>8</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1.09.2010 r., II FSK 606/09, LEX nr 969562:

<sup>9</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 15.09.2016 r., I SA/Ke 408/16, LEX nr 2121233:

<sup>10</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 11.12.2014 r., II FSK 2945/12, LEX nr 1566914:

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.
Strona 10 z 21	

„W art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. mowa jest o zwolnieniu od podatku budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej oraz zajętych pod nie gruntów, jeżeli zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. Sformułowanie "zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania" należy rozumieć w ten sposób, że zarządca ma obowiązek jedynie pozostawania w gotowości do udostępniania budowli w każdym czasie licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. Zwolnione od podatku są te budowle, których zarządca ma obowiązek ich udostępnienia, jeśli zwróci się o to właściwy podmiot. Czym innym jest być zobowiązanym do udostępniania budowli, a czym jest udostępniać budowle<sup>11</sup>”.

### **Reasumując:**

W świetle dotychczasowych rozważań, opartych na zmianach art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. należy stwierdzić, co następuje:

1. W latach 1991-2003 zwolnienie infrastruktury kolejowej obejmowało **budowle wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego i zajęte pod nie grunty.**
2. W latach 2003 - 2006 zwolnienie infrastruktury kolejowej obejmowało budowle kolejowe stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, służące do ruchu pojazdów kolejowych, organizacji i sterowania tym ruchem, umożliwiające dokonywanie przewozów osób lub rzeczy - **wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego, a także zajęte pod nie grunty.**

**Organ pragnie zwrócić uwagę, iż do końca 2006 r. zwolnienie infrastruktury kolejowej od podatku od nieruchomości nie dotyczyło infrastruktury kolejowej szerokotorowej w żadnej konfiguracji.**

Dopiero od 2007 r. zwolnieniu z podatku od nieruchomości podlegają budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli **tworzą linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.**

Zwolnienie budowli i zajętych pod nie gruntów w trybie **art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c** u.p.o.l. obejmowało przede wszystkim linię Hutniczo- Siarkową LHS oraz część mniejszych linii kolejowych (głównie na wschodzie kraju) łączących bazy przeładunkowe (terminale) z linią LHS.

<sup>11</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 24.04.2012 r., II FSK 2014/10, LEX nr 1217636:

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.
Strona 11 z 21	

W tym miejscu należy podkreślić, że omawiane zwolnienie było konsekwencją przyjęcia, że w odniesieniu do takich linii kolejowych nie ma obowiązku ich udostępniania licencjonowanym przewoźnikom.

*(Przepisów art. 29-35 nie stosuje się do infrastruktury kolejowej: 1) przeznaczonej wyłącznie do przewozów osób wykonywanych przez przewoźnika kolejowego, który równocześnie zarządza tą infrastrukturą bez udostępniania jej innym przewoźnikom; 2) przeznaczonej do użytku właściciela w celu wykonywania przewozów rzeczy wyłącznie dla jego własnych potrzeb; 3) obejmującej linie kolejowe o szerokości torów innej niż 1435 mm. – art. 36 u.t.k.).*

Zwolnienie linii kolejowej o szerokości torów większej niż 1435 mm NIE obejmowało bocznic „szerokotorowych”.

W stanie prawnym do końca 2016 r. przyjęto, że jakkolwiek każda linia kolejowa jest drogą kolejową, to nie każda droga kolejowa jest linią kolejową.

#### **Linia kolejowa nie jest bocznicą kolejową.**

*„Przedstawiona analiza definicji ustawowych, w szczególności art. 4 ust. 1 ustawy, zawierającego określenie infrastruktury kolejowej, prowadzi do wniosku, że bocznicą kolejową, która nie została określona jako linia kolejowa, ale droga kolejowa połączona z linią kolejową, nie jest taką linią. Nie stanowią więc infrastruktury kolejowej bocznic kolejowe i z tego względu nie są zwolnione od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 130/11 oraz z dnia 10 lutego 2016 r., sygn. akt II FSK 4102/14 (publik. CBOSA)), albowiem pojęcie bocznic jest różne od pojęcia linii kolejowej. Bocznicą łączy się więc z linią kolejową, jednak nie jest jej częścią. Leży poza obrębem linii kolejowej. Droga kolejowa z zestawienia tych dwóch definicji może być więc linią kolejową lub bocznicą. Z tych względów zwolnienie przedmiotowe określone w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. nie ma zastosowania do bocznic kolejowych. Powyższe oznacza, że w stanie prawnym obowiązującym w latach 2009-2016 zwolnienie tego rodzaju obiektów z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.p.o.l., przesądzając tym samym o wyniku sprawy w zakresie opodatkowania bocznic kolejowych. Z tych powodów zasadnie Kolegium uznało, że skarżąca spółka, jako użytkownik bocznic kolejowych, nie jest podmiotem uprawnionym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.p.o.l.<sup>12</sup>”*

W odniesieniu do wskazywanej przez spółkę podstawy zwolnienia podatkowego określonej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.p.o.l. należy stwierdzić, co następuje.

*Warunkiem jego zastosowania jest łączne wystąpienie dwóch okoliczności: a) wchodzenie budowli (oraz zajętych pod nie gruntów) w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu*

<sup>12</sup> Wyrok WSA w Gliwicach I SA/GI 1155/17 z dnia 20.02.2018r.).

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.
Strona 12 z 21	

przepisów u.t.k. oraz b) tworzenie przez nie linii kolejowych o szerokości torów większej niż 1435 mm. Także i w tym przypadku brak podstaw, aby - tak jak to postuluje spółka – odstąpić od legalnej definicji pojęcia "linia kolejowa" zawartej w art. 4 pkt 2 u.t.k. na rzecz powszechnego, słownikowego jego rozumienia. Przemawiają za tym te same argumenty, które wskazano we wcześniejszej części uzasadnienia. Również pojęcie bocznicy kolejowej zostało przez ustawodawcę zdefiniowane w art. 4 ust. 10 u.t.k. Z kolei art. 4 ust. 10a u.t.k. definiuje pojęcie użytkownika bocznicy kolejowej. Wobec powyższego Kolegium zasadnie przyjęło, że zestawienie wskazanych definicji legalnych pozwala na sformułowanie poglądu, że pojęcie bocznicy kolejowej jest różne od pojęcia linii kolejowej. Wynika z nich, że obie są drogami kolejowymi. Jednak wyrażenie, że bocznicą "jest połączona z linią kolejową" nakazuje odrzucić pogląd jakoby mogła wchodzić "w skład linii kolejowej". Bocznicą łączy się więc z linią kolejową, jednak nie jest jej częścią. Leży poza obrębem linii kolejowej. Z tych powodów zasadnie Kolegium uznało, że skarżąca spółka, jako użytkownik bocznicy kolejowej, nie jest podmiotem uprawnionym do skorzystania ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c) u.p.o.l.<sup>13</sup>"

### **Zwolnienie infrastruktury w stanie prawnym od 1 stycznia 2017 r.**

Od 1 stycznia 2017 r. obowiązuje art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. zgodnie z którym zwalnia się z 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.

Przedmioty opodatkowania składające się na infrastrukturę kolejową będą zwolnione z podatku wyłącznie wtedy, gdy zostanie spełniony jeden z warunków wskazanych w lit. a-c powołanego wyżej przepisu. Niewątpliwie „nowością” w interpretacji ww. zwolnienia było doprecyzowanie w ustawie o transporcie kolejowym pojęcia infrastruktura kolejowa.

„Przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. odsyła wprost do ustawy o transporcie kolejowym w odniesieniu do pojęcia „infrastruktura kolejowa”. Stosownie do art. 4 pkt 1 u.t.k., przez infrastrukturę kolejową rozumie się elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy.

Zgodnie z załącznikiem „W skład infrastruktury kolejowej wchodzi następujące elementy, pod warunkiem że tworzą część linii kolejowej, bocznicy kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania:

<sup>13</sup> Wyrok WSA w Gliwicach, z dnia 20.02.2018r. SA/GI 1154/17)

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-1.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

- 1) tory kolejowe, w tym rozjazdy i skrzyżowania torów, wchodzące w ich skład szyny, szyny żłobkowe, kierownice, odbojnice, prowadnice, zwrotnice, krzyżownice i inne elementy rozjazdów, podkłady kolejowe i przytwierdzenia, drobne elementy nawierzchni kolejowej, podsypka w tym tłuczeń i piasek;
- 2) obrotnice i przesuwnice;
- 3) podtorze, w szczególności nasypy i przekopy, systemy kanałów i rowów odwadniających, rowy murowane, ściany osłonowe, roślinność posadzona w celu ochrony skarp;
- 4) obiekty inżynieryjne: mosty, wiadukty, przepusty i inne konstrukcje mostowe, tunele, przejścia nad i pod torami, mury oporowe i umocnienia skarp;
- 5) nastawnie, urządzenia sterowania ruchem kolejowym, w tym urządzenia zabezpieczające, sygnalizacyjne i łącznościowe na szlaku, w stacjach i stacjach rozrządowych, urządzenia służące do wytwarzania, przetwarzania i dystrybucji prądu elektrycznego do celów sygnalizacji i łączności; budynki, w których takie urządzenia lub instalacje się znajdują; przytorowe urządzenia kontroli bezpiecznej jazdy pociągów i wykrywania stanów awaryjnych w przejeżdżającym taborze; hamulce torowe; urządzenia do ogrzewania rozjazdów;
- 6) perony wraz z infrastrukturą umożliwiającą dotarcie do nich pasażerom, pieszo lub pojazdem, z drogi publicznej lub dworca kolejowego;
- 7) rampy towarowe, w tym w terminalach towarowych, wraz z drogami dowozu i odwozu towarów do dróg publicznych;
- 8) drogi technologiczne i przejścia wzdłuż torów, mury ogradzające, żywopłoty, ogrodzenia, pasy przeciwpożarowe, zasłony odsnieżne;
- 9) przejazdy kolejowo-drogowe i przejścia w poziomie szyn, w tym urządzenia i systemy służące zapewnieniu bezpieczeństwa ruchu drogowego i pieszego;
- 10) systemy oświetleniowe do celów ruchu kolejowego i bezpieczeństwa;
- 11) urządzenia przetwarzania i rozdziału energii elektrycznej na potrzeby zasilania trakcyjnego: podstacje, kable zasilające pomiędzy podstacjami i przewodami jezdnyymi, sieć trakcyjna wraz z konstrukcjami wsporczymi, trzecia szyna z konstrukcjami wsporczymi;
- 12) grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.”

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3.128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.
Strona 14 z 21	

Z powyższego jednoznacznie wynika, że infrastruktura kolejowa nie ma jednolitego charakteru, lecz stanowić ją mogą różnego rodzaju obiekty budowlane, urządzenia techniczne, instalacje oraz grunty, z których nie wszystkie są nawet przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Podkreślić należy, iż zakres przedmiotowy pojęcia „infrastruktura kolejowa” wyznacza nie tylko wyliczenie z załącznika nr 1, ale także wstęp do tego wyliczenia, który podkreśla, że wymienione w pkt. 1-12 załącznika elementy muszą tworzyć część **linii kolejowej, bocznic kolejowej lub innej drogi kolejowej albo być przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania.**

Niektóre z elementów wskazanych w załączniku nr 1 stanowią więc części składowe linii kolejowej, bocznic kolejowej lub innej drogi kolejowej. Ustawa o transporcie kolejowym definiuje te pojęcia. I tak:

- a) linia kolejowa, to wyznaczona przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa przystosowana do prowadzenia ruchu pociągów (art. 4 pkt 2 u.t.k.);
- b) droga kolejowa, to 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). Zatem o zaliczeniu innych niż tory kolejowe elementów wskazanych w załączniku do ustawy do linii kolejowych decyduje element funkcjonalny, a więc słuzenie funkcjonowaniu linii kolejowej;
- c) bocznic kolejowa, to 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); i w tym przypadku ustawodawca wskazuje na element funkcjonalny - słuzenie określonym celom.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> R. Dowgier, Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej - glosa do wyroku WSA w Białymstoku z dnia 12 września 2018 r. (I SA/Bk 402/18), „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 11.

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

Kluczowe w analizowanym kontekście jest więc 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<sup>15</sup>.

„W obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. stanie prawnym do infrastruktury kolejowej mogą być zaliczone elementy bocznic kolejowej.<sup>16</sup> Pojęcie to jest zdefiniowane w art. 4 pkt 10 u.t.k. i oznacza wyznaczoną przez zarządcę infrastruktury drogę kolejową, 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. Bocznic kolejowa jest więc rodzajem drogi kolejowej, którą art. 4 pkt 1a u.t.k. definiuje jako 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<sup>17</sup>”.

W art. 4 pkt 51 u.t.k. definiuje się „obiekt infrastruktury usługowej”. Jest to obiekt budowlany wraz z gruntem, na którym jest usytuowany, oraz instalacjami i urządzeniami, przeznaczony w całości lub w części do świadczenia jednej lub większej liczby usług, o których mowa w ust. 2 i 3 załącznika nr 2 do ustawy. Tak skonstruowana definicja funkcjonalna pozwala stwierdzić, że nie można obiektów infrastruktury usługowej utożsamiać z infrastrukturą kolejową, gdyż to pierwsze pojęcie wydaje się mieć szerszy charakter. Zatem dla zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości konieczne jest ustalenie, jakie wymienione w załączniku nr 1 do u.t.k. elementy infrastruktury kolejowej wchodzi w skład obiektów infrastruktury usługowej<sup>18</sup>.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017r. zmianie uległa również interpretacja pojęcia „udostępnianie infrastruktury kolejowej”, które – zgodnie z wiodącą linią orzecznictwa należy **rozumieć w znaczeniu potocznym**.

*„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. 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.”<sup>19</sup>*

<sup>15</sup> R. Dowgier, Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej - Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 1

<sup>16</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 6 czerwca 2018 r. (I SA/Bk 222/18) oraz wyrok WSA w Szczecinie z dnia 15 lutego 2008 r. (I SA/Sz 1035/17).

<sup>17</sup> R. Dowgier, Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej - Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 1

<sup>18</sup> R. Dowgier, Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej - Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, nr 1

<sup>19</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31.01.2019 r., II FSK 3032/18, LEX nr 2670539:

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.



*"Zmiana od 1 stycznia 2017 r. brzmienia przepisu polegająca na zastąpieniu sformułowania "jeżeli zarządca infrastruktury był obowiązany do jej udostępniania" sformułowaniem "jest udostępniana" wskazuje na odformalizowanie tej przesłanki. W obecnym stanie prawnym warunki zwolnienia wypełnia faktyczne udostępnienie infrastruktury<sup>20</sup>."*

„W przypadku warunków stosowania zwolnienia, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. b i c, ich interpretacja nie powinna budzić większych wątpliwości, z tym zastrzeżeniem, że aktualnie wyraźnie podkreśla się faktyczne („jest wykorzystywana”) a nie potencjalne („są przeznaczone”) wykorzystywanie infrastruktury do przewozu osób. Natomiast były i nadal są zwolnione od podatku budowle oraz grunty stanowiące infrastrukturę kolejową tworzącą linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Podsumowując tę część rozważań stwierdzić należy, iż analizowane zwolnienie z podatku od nieruchomości obejmuje tylko takie grunty, budynki oraz budowle stanowiące infrastrukturę kolejową w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym, która jest faktycznie udostępniania przewoźnikom kolejowym lub faktycznie wykorzystywana do przewozu osób lub stanowi linie kolejowe ponadnormatywne<sup>21</sup>”.

W świetle dotychczasowych rozważań obejmujących zmiany w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. można jednoznacznie wskazać, iż obowiązujące brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wydaje się być bardziej klarowne od obowiązującego do końca 2016 r.

Kluczowe dla prawidłowego odczytania jego zakresu jest zdefiniowane w ustawie o transporcie kolejowym pojęcie „infrastruktura kolejowa”. Podkreślić jednak należy, iż samo stwierdzenie, że mamy do czynienia z taką infrastrukturą nie oznacza, że podlega ona zwolnieniu z opodatkowania. Konieczne do tego jest bowiem spełnienie jednego z warunków określonych w lit. a-c powołanego przepisu.

W niniejszej interpretacji organ szczegółowo omówił zmiany art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., ponieważ interpretacja pojęcia „udostępnianie” od 2007 r. ulegała kolejnym modyfikacjom.

Od udostępniania faktycznego przez podmiot obligatoryjnie będący zarządcą infrastruktury, poprzez gotowość do udostępniania aż do udostępniania w znaczeniu języka potocznego.

**Od nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z 2006 r. niezmienny pozostał jedynie zakres zwolnienia określony w art. 7 ust.1 pkt.1 lit. c – zwolnienie linii kolejowej o szerokości torów większej niż 1435 mm.**

<sup>20</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 22.05.2019 r., I SA/Łd 36/19, LEX nr 2680177

<sup>21</sup> Rafał Dowgier Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej jak wyżej

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

W art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l. zwolnienie zostało określone w taki sposób, iż sam fakt posiadania infrastruktury kolejowej, tworzącej linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm uprawnia podatnika do korzystania ze zwolnienia podatkowego.

**Podatnik nie musi spełniać dodatkowych warunków czy kryteriów, jak w przypadku zwolnienia przewidzianego określonego w lit. a i b omawianego artykułu.**

W art. 7 ust. 1 pkt 1, w literach a, b, c u.p.o.l. ustawodawca sprecyzował przesłanki do zwolnienia infrastruktury kolejowej.

**Odrębne zwolnienie szerokich torów w literze c, pod warunkiem, że tworzą linię kolejową jednoznacznie wskazuje, że lit. a i b dotyczy infrastruktury normalnotorowej.**

Przedmiotem zwolnienia wynikającym z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l jest zatem **linia kolejowa o szerokości torów większej niż 1435 mm.**

Organ podatkowy ponownie wskazuje, że wprowadzone nowelizacją z 2006 r. zwolnienie linii kolejowej o szerokości torów większej niż 1435 mm miało głębokie uzasadnienie i pociągało za sobą określone skutki praktyczne.

Zwolnienie to było skierowane przede wszystkim do linii Hutniczo-Siarkowej Hrubieszów Sławków Południowy LHS Nr 65 oraz obejmowało część linii kolejowych szerokotorowych głównie na wschodzie kraju, łączących bazy przeładunkowe na trasie linii nr 65.

**Określenie przez ustawodawcę zwolnienia w tej formie było konsekwencją przyjęcia, iż do takich linii nie ma obowiązku ich udostępniania licencjonowanym przewoźnikom, zatem zaszeregowanie szerokich torów do zwolnienia w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a było bezprzedmiotowe.**

**Linie kolejowe szerokotorowe nie służą również do przewozu osób.**

Z powyższych względów do art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. została wprowadzona litera C, która precyzyjnie od 2007 r. wskazuje, iż szerokie tory podlegają zwolnieniu wyłącznie w formie linii kolejowej, a zwolnieniu w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a podlegają bocznicie normalnotorowe.

Powyższe potwierdza orzecznictwo sądowe – wyroki wydane na bazie nowelizacji z 2016 r. „Ze stanu faktycznego przedstawionego zgodnie z art. 14b § 3 o.p. we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wynika, że spółka jest właścicielem

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.
Strona 18 z 21	

bocznicą kolejowej, którą tworzą linie kolejowe normalnotorowe (tj. o szerokości torów 1435 mm) i które nie są wykorzystywane do przewozu osób.<sup>22</sup>”

„We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe. Spółka jest podmiotem wchodzącym w skład (...) i prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na wytwarzaniu energii cieplnej. Działalność ta prowadzona jest za pośrednictwem B w B., C., K., S., T. oraz (...) lokalnych. Na terenie B K., w jego części zlokalizowanej na terenie gminy K., znajduje się część bocznicą kolejowej normalnotorowej, odgałęziającej się w Stacji S. od toru nr (...) rozjazdem nr (...) w k.m. (...) linii kolejowej nr (...) (...), zarządzanej przez C S.A.<sup>23</sup>”

„We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe. Spółka jest podmiotem wchodzącym w skład (...) i prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na wytwarzaniu energii cieplnej. Działalność ta prowadzona jest za pośrednictwem B w B., C., K., S., T. oraz (...) lokalnych. Na terenie B K., w jego części zlokalizowanej na terenie gminy K., znajduje się część bocznicą kolejowej normalnotorowej, odgałęziającej się w Stacji S. od toru nr (...) rozjazdem nr (...) w k.m. (...) linii kolejowej nr (...) (...), zarządzanej przez C S.A.<sup>24</sup>”

„We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny. Spółka jest podmiotem wchodzącym w skład B i prowadzi działalność gospodarczą polegającą m.in. na wytwarzaniu energii cieplnej. Działalność ta prowadzona jest za pośrednictwem C w B., C., K., S., T. oraz Ciepłowni lokalnych. Na terenie B K., w jego części zlokalizowanej na terenie gminy S., znajduje się część bocznicą kolejowej normalnotorowej, odgałęziającej się w Stacji S. od toru nr (...) rozjazdem nr (...) w k.m. (...) linii kolejowej nr (...) K. (...) - C. (...), zarządzanej przez D.<sup>25</sup>”

„Wątpliwość organu jest w tym zakresie uzasadniona wobec twierdzenia wnioskodawcy, że **„Bocznicą kolejową tworzą linie kolejowe normalnotorowe, tj. o szerokości torów 1435 mm, które nie są wykorzystywane do przewozu osób”**. Na gruncie ustawy o transporcie kolejowym linie kolejowe to odrębna od bocznicą kolejowej droga kolejowa<sup>26</sup>”

„We wniosku tym, w ramach prezentacji stanu faktycznego, spółka wskazała, że prowadzi działalność gospodarczą w zakresie m.in. wytwarzania energii cieplnej, a czyni to za pośrednictwem kilku ciepłowni i zakładów wytwarzania. Dalej zaznaczyła, że na terenie jednego z takich zakładów, a mianowicie Zakładu A, w jego części zlokalizowanej w granicach Miasta S., znajduje się część bocznicą kolejowej normalnotorowej, odgałęziającej się w S. od toru nr (...) rozjazdem nr (...) w (...) k.m. linii kolejowej nr (...) K. (...) -C. (...) zarządzanej przez B S.A. Skarżąca oznajmiła, że jest użytkownikiem tej bocznicą i posiada aktualne świadectwo jej bezpieczeństwa, które stanowi potwierdzenie spełnienia wymagań do wykonywania przewozów kolejowych.<sup>27</sup>”

<sup>22</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2019 r. II FSK 3032/18

<sup>23</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 24 października 2018 r. I SA/GI 607/18

<sup>24</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 22 maja 2019 r. I SA/Łd 36/19 Zwolnienie infrastruktury kolejowej z podatku od nieruchomości.

<sup>25</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 28 lutego 2019 r. I SA/GI 1262/18

<sup>26</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 20 grudnia 2018 r. I SA/Ke 429/18

<sup>27</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 listopada 2018 r. I SA/GI 971/18

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-1.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.
Strona 19 z 21	

Wszystkie te wyroki (poświęcone głównie kwestii zasad udostępniania bocznic) obejmują **wyłącznie infrastrukturę kolejową normalnotorową**, co jest wyraźnie podkreślane w opisie stanu faktycznego.

*W tym miejscu należy zadać podstawowe pytanie – dlaczego ustawodawca pozostawił w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. literę C, obejmującą zwolnienie torów o szerokości 1520mm **wyłącznie jako linii kolejowej**, przy jednoczesnej zmianie statusu bocznic kolejowych (uznanych jako infrastruktura kolejowa) i zasad udostępniania infrastruktury kolejowej?*

Jak już podnoszono linia szerokotorowa nie wymaga udostępniania w trybie ustawy o transporcie kolejowym, lecz biorąc pod uwagę obecnie obowiązującą linię orzecznictwa w zakresie pojęcia „udostępniania”, linia szerokotorowa i tory z nią powiązane (bocznicowe) mogą być udostępniane w „dowolny” sposób w znaczeniu potocznym, językowym.

Udostępnianie w znaczeniu języka potocznego następuje również w sytuacji, kiedy zarządca infrastruktury jest jednocześnie przewoźnikiem kolejowym – np. - (wcześniej taka konfiguracja wykluczała zwolnienie podatkowe).

Okoliczność zmiany definicji „infrastruktury kolejowej” (patrz wstęp do Załącznika nr 1 do u.t.k.) oraz pozbawiona obostrzeń kwestia udostępniania infrastruktury kolejowej mogłaby oznaczać, że litera C omawianego zwolnienia jest zbędna.

Przy tak przyjętym rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. linia kolejowa szerokotorowa mogłaby podlegać zwolnieniu w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a, co więcej zwolnienie obejmowałoby również inne drogi kolejowe – bocznic szerokotorowe.

Ustawodawca, pomimo wprowadzonych zmian **nie wykreślił z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. litery C**, co oznacza, że tory kolejowe (wraz z pozostałymi elementami infrastruktury kolejowej) **podlegają zwolnieniu wyłącznie jako linia kolejowa o szerokości torów większej niż 1435 mm.**

W świetle powyższego stanowisko Spółki, że bocznic szerokotorowa, która nie stanowi linii kolejowej o szerokości torów większej niż 1435 mm będzie podlegać zwolnieniu w trybie art. 7 ust. 1 pkt. 1 lit. a u.p.o.l. **jest nieprawidłowe.**

Od początku obowiązywania zwolnienia od podatku od nieruchomości budowli i gruntów (od 2017r. budynków) tworzących infrastrukturę kolejową, obejmującego tory kolejowe o szerokości ponad 1435 mm, ustawodawca określił przesłanki do zastosowania zwolnienia, które nie zostały objęte nowelą z 2016 r.

Budowle, budynki i grunty podlegają zwolnieniu od podatku od nieruchomości, kiedy:

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3.128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

1. wchodzą w skład **infrastruktury kolejowej** w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz
2. **tworzą linie kolejowe** o szerokości torów większej niż 1435 mm.

**Reasumując:**

Bocznica kolejowa powstała w wyniku przekształcenia linii kolejowej o szerokości torów większej niż 1435 mm, podlegającej zwolnieniu od podatku od nieruchomości w trybie art. 7 ust. 1 pkt.1 lit. c u.p.o.l. **nie zostanie objęta** zwolnieniem w trybie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. jako infrastruktura udostępniania przewoźnikom kolejowym, ponieważ ustawodawca precyzyjnie określił zasady zwalniania infrastruktury ponadnormatywnej – „szerokie tory” podlegają zwolnieniu **tylko i wyłącznie jako linia kolejowa o szerokości torów większej niż 1435 mm.**

W tym stanie rzeczy orzeczono jak w sentencji.

**Pouczenie**

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm). Skargę wnosi się za pośrednictwem Burmistrza Miasta Sławkowa (art. 54 §1 powołanej wyżej ustawy).

BURMISTRZ MIASTA  
  
mgr Radosław Adamczyk

Otrzymują:

- 1.
2. A/a.

Interpretacja Burmistrza Miasta	
Numer:	PW-I.3128.51.2020
Data:	20.10.2020 r.

Strona 21 z 21