

Rodzaj dokumentu	Interpretacja indywidualna
Sygnatura	DFP-Fn-I.3120.9.4.2022
Data	2022-11-24
Autor	Prezydent Miasta Łodzi
Temat	Zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej
Słowa kluczowe	podatek od nieruchomości, infrastruktura kolejowa

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Prezydent Miasta Łodzi działając na podstawie przepisu art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.)

po rozpatrzeniu

wniosku z dnia 23.08.2022 r. (data wpływu 25.08.2022 r.) w sprawie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości

postanawia

uznać, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- 1) zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2017 r. do 31.12.2021 r. – jest **nieprawidłowe**,
- 2) zwolnienia z podatku od nieruchomości całych działek ewidencyjnych, na których położone były elementy infrastruktury kolejowej, udostępniane przewoźnikom kolejowym, na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2017 r. do 31.12.2021 r. – jest **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 25.08.2022 r. do Wydziału Finansowego Urzędu Miasta Łodzi wpłynął wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, tj. art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.; Dz. U. z 2018 r. poz. 1445 ze zm.; Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.) w sprawie zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2017 r. do 31.12.2021 r.

W dniu 27.09.2022 r. pełnomocnik Spółki przesłał uzupełnienie argumentacji do wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

We wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Na terenie Łodzi Wnioskodawca posiada dwie elektrociepłownie tj. zakłady przemysłowe wytwarzające w jednym procesie technologicznym w sposób skojarzony energię elektryczną oraz ciepło. Elektrociepłownie zlokalizowane są: przy ul. (dalej Elektrociepłownia 1) oraz przy ul. (dalej Elektrociepłownia 2).

Z uwagi na rodzaj i skalę działalności obejmującą konieczność odbierania dużych partii paliw niezbędnego do funkcjonowania elektrociepłowni, Wnioskodawca korzysta m. in. z transportu kolejowego.

Wnioskodawca jest właścicielem dwóch bocznic kolejowych znajdujących się na terenie miasta Łodzi:

- a) bocznicę kolejowej normalnotorowej położonej przy stacji Łódź Żabieniec, która odgałęzia się od toru nr 106 rozjazdem nr 101 znajdującym się w kilometrze 62,296 linii kolejowej nr 015 Bednary – Łódź Kaliska (dalej **Bocznica Elektrociepłowni 1**) oraz
- b) bocznicę kolejowej normalnotorowej stanowiącej część stacyjną, odgałęziającą się od toru nr 1 szlaku nr 540 Łódź Chojny – Łódź Widzew rozjazdem nr 62 na km 4.232, zwaną stacją Łódź Dąbrowa Przemysłowa oraz połączoną torem nr 400 w części na terenie właściwym Elektrociepłowni 2 w Łodzi (dalej **Bocznica Elektrociepłowni 2**).

Bocznica Elektrociepłowni 1 wykorzystywana jest do przyjmowania przesyłek wagonowych i wagonów normalnotorowych przeznaczonych dla właściciela bocznic i innych współużytkowników (bocznica posiada dwóch współużytkowników: i) oraz wysyłki przesyłek wagonowych załadowanych na bocznicę. Bocznica nie jest wykorzystywana do przewozu osób, ani nie tworzy linii kolejowych o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Zasady prowadzenia ruchu kolejowego na Bocznicę Elektrociepłowni 1 określa *Regulamin Pracy Bocznic Elektrociepłowni 1 Łódź* opracowany przez Wnioskodawcę i zaakceptowany przez (dalej regulamin Bocznic Elektrociepłowni 1).

Podstawą eksploatacji bocznic jest świadectwo bezpieczeństwa bocznic wydane przez Urząd Transportu Kolejowego w Warszawie i umowa bocznicowa zawarta pomiędzy licencjonowanym przewoźnikiem a posiadaczem bocznic na podstawianie i zabieranie wagonów na i z bocznic.

Bocznica posiada statut zgodnie z wymogami ustawy o transporcie kolejowym, w którym określono status bocznic jako infrastrukturę prywatną.

Bocznica stanowi jeden okręg nastawczy bez posterunków ruchu.

Tory Bocznic Elektrociepłowni 1 podzielone są na trzy rejony manewrowe:

- rejon manewrowy pierwszy obejmuje grupy torów zdawczo-odbiorczych z torem komunikacyjnym nr 400 oraz tory dojazdowe do poszczególnych bocznic w tym rejonie,
- drugi rejon manewrowy obejmuje grupy torów Elektrociepłowni 1 od przejazdu na ul..... do torów zakończonych kozłami oporowymi oprócz torów nr 210, 212, 215, 216, 218,
- trzeci rejon manewrowy obejmuje grupy torów lub innych bocznic od rozjazdów torów nr 202 – 203.

Na terenie Bocznic Elektrociepłowni 1 znajdują się następujące przejazdy kolejowo drogowe kategorii A:

- ul. z torem 400 w km 0,480,
- ul. z torem 400 w km 0,688,
- ul. z torem 400 w km 1,385.

Oświetlanie torów bocznicowych, punktów za- i wyładunkowych odbywa się za pomocą lamp elektrycznych. Wzdłuż torów bocznicowych znajduje się sieć oświetlenia zewnętrznego. Włącznik oświetlenia zewnętrznego znajduje się w nastawniach elektrycznych i na posterunku dróżnika przejazdowego na ul.

Dany przewoźnik może podstawiać na tory zdawczo-odbiorcze (pierwszy rejon manewrowy) na podstawie umowy zawartej z właścicielem lub użytkownikiem bocznic. Punkt zdawczo-odbiorczy usytuowany jest przy torze nr 210 w km 1,529. Przewoźnicy kolejowi w oparciu o plan obsługi bocznic podstawiają wagony na tory zdawczo-odbiorcze

o numerach 212, 214 i 215, które zlokalizowane są na działce ewidencyjnej nr 178/15, obręb 31.

Praca manewrowa w drugim rejonie manewrowym Bocznicy Elektrociepłowni 1 w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. była wykonywana przez drużynę manewrową złożoną z osób zatrudnionych przez Wnioskodawcę i z użyciem taboru kolejowego Wnioskodawcy.

W okresie, którego dotyczy wniosek część z torów w drugim rejonie manewrowym była wykorzystywana przez przewoźników kolejowych. Bowiem w okresie od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2021 r. wagony z węglem kilka razy w danym miesiącu były podstawiane przez przewoźników kolejowych na tor 501 do tarczy zatrzymania Z-1. Odbiór tych wagonów przez przewoźników kolejowych odbywał się natomiast z torów nr 502 i 503, na które dany przewoźnik wjeżdżał swoją lokomotywą. Tory nr 501, 502 i 503 zlokalizowane są na działce nr 176/38, obręb 31, na której znajdują się również inne obiekty budowlane Wnioskodawcy w postaci budynków i budowli, które nie są związane z obsługą Bocznicy Elektrociepłowni 1.

Obsługa trzeciego rejonu manewrowego dokonywana była przez przewoźników na podstawie odrębnej umowy.

Przewoźnicy kolejowi faktycznie korzystali w okresie, którego dotyczy wniosek z tej infrastruktury kolejowej we wskazanych wyżej celach.

Bocznica Elektrociepłowni 2 wykorzystywana jest do przyjmowania przesyłek wagonowych przeznaczonych do rozładunku na bocznicy, przybyłych pod adresem Wnioskodawcy i bocznicy należących do oraz (współużytkownicy Bocznicy Elektrociepłowni 2) oraz do zwrotu wagonów próżnych i wysyłki przesyłek wagonowych załadowanych na ww. bocznicach. Bocznica nie jest wykorzystywana do przewozu osób, ani nie tworzy linii kolejowych o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Zasady prowadzenia ruchu kolejowego na Bocznicy Elektrociepłowni 2 określa *Regulamin Pracy Bocznicy Elektrociepłowni 2 Łódź* opracowany przez Wnioskodawcę i zaakceptowany przez (dalej regulamin Bocznicy Elektrociepłowni 2).

Podstawą eksploatacji bocznicy jest świadectwo bezpieczeństwa bocznicy wydane przez Urząd Transportu Kolejowego w Warszawie oraz umowa bocznicowa zawarta pomiędzy licencjonowanym przewoźnikiem, a posiadaczem bocznicy na podstawianie i zabieranie wagonów na i z bocznicy.

Bocznica posiada statut zgodnie z wymogami ustawy o transporcie kolejowym, w którym określono status bocznicy jako infrastrukturę prywatną.

Bocznica Elektrociepłowni 2 stanowi jeden okręg nastawczy bez posterunków ruchu i składa się z trzech rejonów manewrowych:

- rejon manewrowy pierwszy obejmuje tory nr 109, 111, 113, 115, 121, 201, 202, 203, 204, 205, 210, 211, 212, 213, 400A, tory nr 231, 232, 241, 242, tory nr 601, 602, 603,
- rejon manewrowy drugi obejmuje tory nr 206, 400, 400b, 401, 402, 403, 404, 405, 406, 407, 408, 409, 410, 434, 435, 443, tory nr 500, 500A, 801, 801a, 802,
- rejon manewrowy trzeci obejmuje tory nr 421, 424, 425, 427, 428, 429, 430, 431, 440.

Punkt zdawczo-odbiorczy znajduje się na stacji Dąbrowa Przemysłowa.

Ruchem pociągów w obrębie stacji Dąbrowa Przemysłowa kieruje dyżurny ruchu stacji Dąbrowa Przemysłowa. Teren bocznicy Elektrociepłowni 2 jest oświetlony, włącznik oświetlenia na terenie stacji Dąbrowa Przemysłowa (rejon manewrowy pierwszy) znajduje się w pomieszczeniu dyżurnego ruchu stacji Dąbrowa Przemysłowa.

Obsługa bocznicy odbywa się według planów obsługi ustalonych i uzgodnionych między przewoźnikiem a użytkownikiem bocznicy po każdorazowej zmianie rozkładu jazdy.

Praca manewrowa na terenie Elektrociepłowni 2 w drugim i trzecim rejonie manewrowym Bocznicy Elektrociepłowni 2 w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. była wykonywana przez drużynę manewrową złożoną z osób zatrudnionych przez Wnioskodawcę i z użyciem taboru kolejowego Wnioskodawcy.

Przewoźnicy mogą wjechać na tory przejściowe nr 109, 111, 113 i 115, które stanowią część pierwszego rejonu manewrowego. Poza wymienionymi numerami torów przewoźnicy korzystają również z toru dojazdowego nr 121 ze stacji Łódź Widzew. W ramach udostępniania przez Wnioskodawcę przedmiotowej infrastruktury przez przewoźników kolejowych dokonywane są również prace manewrowe.

Tory, z których przewoźnicy korzystali w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. położone są na następujących należących do Wnioskodawcy działkach oznaczonych w ewidencji gruntów symbolem TK: działki nr przy ul. w Łodzi oraz działek nr:, położonych od ul. do torów w Łodzi. Na wymienionych działkach znajdują się również inne obiekty budowlane Wnioskodawcy w postaci budynków i budowli.

Przewoźnicy kolejowi faktycznie korzystali w okresie, którego dotyczy wniosek z tej infrastruktury kolejowej we wskazanych wyżej celach.

W skład Bocznicy Elektrociepłowni 1 wchodzi między innymi następujące obiekty budowlane będące środkami trwałymi Wnioskodawcy zgłaszanymi w latach 2017 – 2021 do opodatkowania podatkiem od nieruchomości:

1) budowle:

- tory zdawczo-odbiorcze magistrali wschodniej, o nr inw. C324000012;
- tory magistrali wsch. stacji Łódź- Żabieniec, o nr inw. C324000034;
- oświetlenie magistrali wsch. Łódź- Żabieniec, o nr inw. C329400036;
- roгатka mechaniczna przy ul., o nr inw. C368000164;
- roгатka kolejowa przy ul., o nr inw. C368000165;
- urządzenia zabezpieczenia ruchu przy ul., o nr inw. C368000200.

2) budynki:

- budynek-strażnica przejazdowa ul., o nr inw. C311200016;
- budynek-strażnica kolejowa ul., o nr inw. C311200017;
- budynek-strażnica kolejowa ul., o nr inw. C31120002.

W skład Bocznicy Elektrociepłowni 2 wchodzi między innymi następujące obiekty budowlane będące środkami trwałymi Wnioskodawcy zgłaszanymi w latach 2017 – 2021 do opodatkowania podatkiem od nieruchomości:

1) budowle:

- tory nr 109,111,113 drugi etap rozbudowy stacji Dąbrowa, o nr inw. C424000027;
- tor nr 115, o nr inw. C424000404;
- tor kolejowy, o nr 121 C424000403;
- oświetlenie torów-rejon południowy stacji Dąbrowa, o nr inw. C429400150;
- oświetlenie przejazdów i rozjazdów stacji Dąbrowa, o nr inw. C429400028.

2) budynki: budynek nastawni DB, o nr inw. C410200140.

Wymienione wyżej elementy, będące wyodrębnionymi środkami trwałymi Wnioskodawcy, stanowią infrastrukturę kolejową w rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy o transporcie kolejowym i były udostępniane przewoźnikom kolejowym.

Nadmienić należy, że Wnioskodawca posiada również inne środki trwałe zgłaszane do opodatkowania jako budowle, które stanowią infrastrukturę kolejową w rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy o transporcie kolejowym i wchodzi w skład Bocznicy Elektrociepłowni 1 i 2. Dotyczy to w szczególności torów dojazdowych i komunikacyjnych, przejazdów kolejowo-drogowych i oświetlenia torów na terenie Elektrociepłowni 2 (drugi i trzeci rejon manewrowy Bocznicy Elektrociepłowni 2) oraz na terenie Elektrociepłowni 1 (drugi rejon manewrowy

Bocznicy Elektrociepłowni 1). Jednak ponieważ takie obiekty w okresie 2017-2021 nie były udostępniane przewoźnikom kolejowym, dlatego nie są one przedmiotem niniejszego wniosku.

W dniu 1 sierpnia 2012 r. została zawarta umowa bocznicowa nr 14/2012 pomiędzy Wnioskodawcą a posiadającą licencję przewoźnika kolejowego – wpisaną do rejestru przewoźników kolejowych Urzędu Transportu Kolejowego.

Przedmiotem tej umowy, która obowiązywała w okresie od dnia 01.01.2017 r. do dnia 31.12.2021 r. było ustalenie warunków eksploatacji bocznic kolejowych należących do Wnioskodawcy w tym bocznic Elektrociepłowni 1 i 2, zgodnie z którymi przewoźnik zobowiązał się podstawiać / zabierać próżne oraz ładowne wagony na/z punktu zdawczo-odbiorczego bocznic użyte w przewozach realizowanych przez przewoźnika. Umowa wskazuje również, że posiadacz bocznic użytkuje ją dla własnych potrzeb, nadając i odbierając przesyłki przewożone transportem kolejowym.

Ponadto zgodnie z powołaną umową bocznicową, bocznicę obsługuje przewoźnik kolejowy lokomotywami manewrowymi w godzinach określonych w planie obsługi bocznic opracowanym przez przewoźnika kolejowego. Jako że obsługa bocznic przez przewoźnika kolejowego realizowana jest w celu umożliwienia mu świadczenia usług przewozowych transportem kolejowym, z tytułu korzystania z bocznic przewoźnik kolejowy nie ponosi żadnych odpłatności na rzecz Spółki, natomiast z tytułu obsługi bocznic Spółka ponosi opłaty na rzecz przewoźnika kolejowego – zgodnie z taryfą tego przewoźnika. Przewoźnik kolejowy wykorzystuje bocznicę w części niezbędnej do wykonywania usług dla Wnioskodawcy i realizacji obsługi bocznic zgodnie m.in. z umową bocznicową. Zgodnie z umową obowiązkiem Wnioskodawcy jest umożliwienie dostępu na bocznicę objętą umową pracownikom przewoźnika obsługującym bocznicę oraz organom nadzoru przewoźnika (dla wykonania czynności służbowych).

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie dotyczące stanu faktycznego.

- 1) Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol podlegały posiadane przez Wnioskodawcę wymienione powyżej budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy o transporcie kolejowym?
- 2) Czy w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. podlegały zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol całe działki ewidencyjne Wnioskodawcy, na których położone były elementy infrastruktury kolejowej w rozumieniu art. 4 pkt 1 utk, udostępniane przewoźnikom kolejowym, niezależnie od ich oznaczenia w ewidencji gruntów oraz niezależnie od okoliczności, że na działkach tych zlokalizowane były również inne, nie należące do elementów infrastruktury kolejowej, obiekty budowlane Wnioskodawcy w postaci budynków i budowli?

Stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego.

- 1) Wskazane wyżej budynki i budowle stanowiące elementy bocznic kolejowych Elektrociepłowni 1 i 2 i stanowią infrastrukturę kolejową w rozumieniu art. 4 pkt 1 utk i były udostępniane przewoźnikom kolejowym, w związku z czym korzystały ze zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r.

- 2) W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. całe działki ewidencyjne Wnioskodawcy, na których położone były elementy infrastruktury kolejowej w rozumieniu art. 4 pkt 1 utk, udostępniane przewoźnikom kolejowym, podlegały zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol, niezależnie od ich oznaczenia w ewidencji gruntów oraz niezależnie od okoliczności, że na działkach tych zlokalizowane były również inne, nie należące do elementów infrastruktury kolejowej, obiekty budowlane Wnioskodawcy w postaci budynków i budowli.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy

W okresie objętym wnioskiem tj. pomiędzy 1 stycznia 2017 r. a 31 grudnia 2021 r. brzmienie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, tj. art. 7 ust. 1 pkt 1 regulującego zwolnienie od podatku od nieruchomości pozwalało na uzyskanie zwolnienia dla gruntów, budynków i budowli wchodzących 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.

Stan prawny w wyżej wskazanym zakresie został wprowadzony z dniem 1 stycznia 2017 r. na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 1923). W ustawie tej nadano również nowe brzmienie m.in. definicjom infrastruktury kolejowej, drogi kolejowej, linii kolejowej oraz bocznic kolejowej (art. 1 pkt 4 ustawy nowelizującej) oraz art. 7 ust. 1 pkt 1 upol (art. 2 ustawy nowelizującej). Istota tych zmian sprowadzała się do zaliczenia bocznic kolejowej do infrastruktury kolejowej oraz uznania użytkownika bocznic kolejowej za zarządcę tej infrastruktury (uzasadnienie projektu ustawy Sejm RP VIII kadencji, druk nr 840). Zauważyć ponadto należy, że w art. 20 ustawy nowelizującej jednoznacznie wskazano, że do dnia 31 grudnia 2016 r. użytą w upol definicję infrastruktury kolejowej należy rozumieć zgodnie z art. 4 pkt 1 ustawy, o której mowa w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym. Brzmienie tego przepisu przejściowego jednoznacznie potwierdza charakter normatywny wprowadzanych zmian w zakresie zaliczenia bocznic kolejowej do infrastruktury kolejowej z dniem 1 stycznia 2017 r. oraz skutków podatkowych z tym związanych po tym dniu.

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 1

Zgodnie z art. 2 ust. 1 upol podatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- a) grunty,
- b) budynki lub ich części,
- c) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie zaś z cytowanym wyżej brzmieniem art. 7 ust. 1 pkt 1 upol w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. zwolnieniu od podatku od nieruchomości podlegały grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która:

- a) była udostępniana przewoźnikom kolejowym, lub
- b) była wykorzystywana do przewozu osób, lub
- c) tworzyła linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm.

Z uwagi na fakt, iż bocznic kolejowe Wnioskodawcy tworzą linie kolejowe o szerokości torów nie większej niż 1435 mm oraz nie służą one do przewozu osób, zwolnienie elementów infrastruktury kolejowej Wnioskodawcy z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 upol jest możliwe po łącznym spełnieniu następujących przesłanek:

- a) grunty, budynki, i budowie musiały stanowić elementy wchodzące w skład infrastruktury kolejowej zgodnie z przepisami o transporcie kolejowym,
- b) infrastruktura kolejowa była udostępniana przewoźnikom kolejowym.

Art. 7 ust.1 pkt 1 upol odsyła do definicji infrastruktury kolejowej zawartej w utk. Zgodnie z art. 4 pkt 1 utk (w brzmieniu obowiązującym od 31 grudnia 2016 r.) infrastruktura kolejowa to elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy. Zgodnie zaś z załącznikiem nr 1 do utk 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 inżynieryjne: mosty, wiadukty, przepusty i inne konstrukcje mostowe, tunele, przejścia nad i pod torami, mury oporowe i umocnienia skarp;
- 5) nastawnie, urządzenia sterowania ruchem kolejowym, w tym urządzenia zabezpieczające, sygnalizacyjne i łącznościowe na szlaku, w stacjach i stacjach rozrządowych, urządzenia służące do wytwarzania, przetwarzania i dystrybucji prądu elektrycznego do celów sygnalizacji i łączności; budynki, w których takie urządzenia lub instalacje się znajdują; przytorowe urządzenia kontroli bezpiecznej jazdy pociągów i wykrywania stanów awaryjnych w przejeżdżającym taborze; hamulce torowe; urządzenia do ogrzewania rozjazdów;
- 6) perony wraz z infrastrukturą umożliwiającą dotarcie do nich pasażerom, pieszo lub pojazdem, z drogi publicznej lub dworca kolejowego;
- 7) rampy towarowe, w tym w terminalach towarowych, wraz z drogami dowozu i odwozu towarów do dróg publicznych;
- 8) drogi technologiczne i przejścia wzdłuż torów, mury ogradzające, żywopłoty, ogrodzenia, pasy przeciwpożarowe, zasłony odśnieżne;
- 9) przejazdy kolejowo-drogowe i przejścia w poziomie szyn, w tym urządzenia i systemy służące zapewnieniu bezpieczeństwa ruchu drogowego 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 jezdni, 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.

Zgodnie zaś z przepisami utk:

- bocznicą kolejową (art. 4 pkt 10) jest „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”,
- droga kolejowa (art. 4 pkt 1a) 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”,

- zarządcą infrastruktury (art. 4 pkt 7) jest „podmiot odpowiedzialny za zarządzanie infrastrukturą kolejową, jej eksploatację, utrzymanie, odnowienie lub udział w rozwoju tej infrastruktury, a w przypadku budowy nowej infrastruktury, podmiot, który przystąpił do jej budowy w charakterze inwestora”. Zgodnie zaś z art. 4 pkt 10a pojęcie użytkownika bocznic kolejowych zostało zrównane z pojęciem zarządcy infrastruktury.

W orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym problematyki zaliczenia bocznic kolejowych do infrastruktury kolejowej, rozważanej w kontekście ustawy o transporcie kolejowym i zawartych w niej definicjach wskazano, że bocznicą jest część sieci kolejowej spełniająca pewne istotne funkcje z punktu widzenia ruchu kolejowego, wraz z urządzeniami technicznymi pozwalającymi na prowadzenie także ruchu kolejowego. Podkreślano także, że bocznicą kolejową w znaczeniu funkcjonalnym przeznaczoną jest do wykonywania załadunku i wyładunku wagonów lub wykonywania czynności utrzymaniowych pojazdów kolejowych lub postoju pojazdów kolejowych oraz przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej. Celem gospodarczym bocznic kolejowych jest zatem wspieranie ruchu kolejowego odbywającego się w obrębie linii kolejowych. Bezsprzecznie zatem bocznicą kolejową stanowi element infrastruktury kolejowej.

Niezależnie od okoliczności, iż sama bocznicą stanowi element infrastruktury kolejowej, co jest oczywiste i zgodne z brzmieniem załącznika nr 1 do utk, częściami infrastruktury kolejowej są także wchodzące w skład takiej bocznicy m.in. tory kolejowe, nastawnie, urządzenia sterowania ruchem kolejowym, w tym urządzenia zabezpieczające, jak również budynki, w których takie urządzenia lub instalacje się znajdują, a także przytorowe urządzenia kontroli bezpiecznej jazdy pociągów i wykrywania stanów awaryjnych, systemy oświetleniowe do celów ruchu kolejowego i bezpieczeństwa oraz grunty. W ocenie Wnioskodawcy takimi elementami infrastruktury kolejowej są zgłaszane do tej pory przez niego do opodatkowania budowle: tory, oświetlenie torów, przejazdów i rozjazdów, rogatki mechaniczne i kolejowe, urządzenia zabezpieczające ruch i budynki: budynki strażnicy przejazdowej i kolejowej, jak również budynek nastawni, w których znajdują się urządzenia wymienione w pkt 5 załącznika nr 1 do utk.

W opisanym stanie faktycznym pierwszy z warunków zwolnienia zostaje spełniony, gdyż: wymienione w opisie stanu faktycznego budynki i budowle wchodzą w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów ustawy o transporcie kolejowym, zostały bowiem wymienione w załączniku nr 1 do utk i wchodzą w skład bocznic.

Drugą z przesłanek zwolnienia jest kwestia udostępniania infrastruktury kolejowej przewoźnikom kolejowym.

Zgodnie z ukształtowanym już jednolitym stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego: „Wskazaną w art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych 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 ww. ustawy, 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 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, uwzględniając przyjęte w języku polskim znaczenie słowa „udostępnia”. Udostępnienie to możliwość skorzystania z danego obiektu przez inne podmioty niż władający obiektem (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 grudnia 2020 r. 11 FSK 2167/18).

Wedle powołanego wyroku z analizy konstrukcji art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol wynika, że przy wykładni pojęcia „jest udostępniana” nie jest wymagane sięganie do ustawy o transporcie kolejowym. Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN „udostępnić – udostępniać” oznacza ułatwić kontakt z czymś lub umożliwić korzystanie z czegoś. Wobec tego chodzi o faktyczny sposób wykorzystania infrastruktury kolejowej. Oznacza to, że skoro w niniejszym stanie faktycznym infrastruktura kolejowa jest wykorzystywana przez licencjonowanego przewoźnika kolejowego na podstawie umowy świadczenia usług w zakresie obsługi bocznic kolejowej wnioskodawcy, to należy przyjąć, że dana infrastruktura jest udostępniana.

W opisanym stanie faktycznym Wnioskodawca zawarł umowę z przewoźnikiem kolejowym w przedmiocie obsługi bocznic Elektrociepłowni 1 i 2, a ruch po bocznic był dokonywany w okresie objętym wnioskiem przez licencjonowanego przewoźnika. Tym samym drugi z warunków zwolnienia został spełniony.

Z uwagi na powyższe w ocenie Wnioskodawcy wymienione budynki i budowle stanowiące infrastrukturę kolejową w rozumieniu art. 4 pkt 1 utk będące wyodrębnionymi środkami trwałymi Wnioskodawcy korzystały w latach 2017 – 2021 ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na mocy art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a upol.

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 2

W ocenie Wnioskodawcy uznanie, że Spółka jest uprawniona do skorzystania ze zwolnienia od podatku od nieruchomości dla gruntów, budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu utk, udostępnianej przewoźnikom, zwolnieniu od podatku od nieruchomości będą podlegały grunty rozumiane jako działki ewidencyjne, bez względu na okoliczność, iż na działkach tych położone są także inne obiekty budowlane niestanowiące infrastruktury kolejowej i bez względu na ich oznaczenie w ewidencji gruntów.

Od dnia 1 stycznia 2017 r. zwolnieniu od podatku od nieruchomości podlegają m.in. grunty wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów utk (art. 7 ust. 1 pkt 1 upol), tj. grunty oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w załączniku nr 1 do ustawy, jeśli tworzą one część linii kolejowej, bocznic kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania (art. 4 pkt 1 utk oraz załącznik nr 1 do utk). Z powyższego wynika, iż zwolnieniem z opodatkowania objęte są grunty, na których znajdują się wyszczególnione w załączniku nr 1 do utk elementy stanowiące bocznic kolejowe, jak również, na których znajdują się wyszczególnione w załączniku nr 1 do utk elementy przeznaczone do zarządzania bocznicą kolejową lub jej utrzymania.

Co ważne dla niniejszej sprawy, definicja infrastruktury kolejowej, do której odsyła ustawa o podatkach i opłatach lokalnych dotyczy gruntów oznaczonych jako działki ewidencyjne.

Mając na uwadze, że art. 7 ust.1 pkt 1 upol odsyła do definicji infrastruktury kolejowej zawartej w utk, w ocenie Wnioskodawcy uzasadniona jest ścisła literalna wykładania w tym zakresie.

W ustawie nie użyto bowiem sformułowania wskazującego, iż infrastrukturą kolejową są grunty stanowiące części działek ewidencyjnych, na których znajdują się elementy wymienione w załączniku nr 1 do utk, lecz przeciwnie jednoznacznie wskazano, iż są to grunty oznaczone jako działki ewidencyjne.

Okoliczność, iż na danym gruncie rozumianym jako działka ewidencyjna, znajdują się elementy wskazane w załączniku nr 1 do utk, sprawia, iż grunt ten, tj. działka ewidencyjna jest infrastrukturą kolejową podlegającą zwolnieniu przewidzianym w art. 7 ust. 1 pkt 1 upol.

W tym kontekście istotna jest także zmiana treści art. 7 ust. 1 pkt 1 upol. Zgodnie z poprzednio obowiązującą treścią ustawy (do 31 grudnia 2016 r.) zwolnienie obejmowało budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty. Brzmienie tego przepisu obowiązujące w okresie od

1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. zwolnieniem obejmowało grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym.

W konsekwencji uznać należy, iż nowelizacja upol i utk z dnia 16 listopada 2016 r. wprowadziła możliwość zwolnienia z podatku od nieruchomości gruntów wchodzących w skład infrastruktury kolejowej, a nie tylko zajętych pod budowle. Wobec tego po nowelizacji możliwe było zastosowanie zwolnienia do całych działek ewidencyjnych, na których znajdują się elementy infrastruktury kolejowej, tj. elementy wymienione w załączniku nr 1 do utk.

Z uwagi na treść art. 7 ust. 1 pkt 1 upol i pkt 12 załącznika nr 1 do utk jedyną przesłanką do uznania działki ewidencyjnej za część infrastruktury kolejowej podlegającej zwolnieniu od podatku od nieruchomości jest znajdowanie się na tej działce ewidencyjnej elementów wymienionych w pkt 1-11 załącznika nr 1 do utk, pod warunkiem, że elementy te tworzą część linii kolejowej, bocznicy kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania. Tym samym okoliczność, iż na działkach tych położone są także inne obiekty budowlane, nie stanowiące części infrastruktury kolejowej, nie wpływa na możliwość zwolnienia od podatku od nieruchomości całej działki ewidencyjnej spełniającej przesłanki zwolnienia przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 upol w zw. z treścią załącznika nr 1 do utk.

Mając na uwadze powyższe w ocenie Wnioskodawcy zwolnieniu na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 1 upol w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 31 grudnia 2021 r. podlega powierzchnia całych działek ewidencyjnych wymienionych w opisie stanu faktycznego, na których posadowione były elementy infrastruktury kolejowej udostępniane przewoźnikom, nawet jeżeli tylko w części działki te zajęte były przez infrastrukturę kolejową.

W odniesieniu do gruntów, które miałyby podlegać przedmiotowemu zwolnieniu ustawodawca nie odniósł się również do sposobu klasyfikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków. Skoro z przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 upol wykreślono zapis, że zwolniona jest tylko część gruntów, która jest faktycznie zajęta przez elementy infrastruktury kolejowej przez infrastrukturę kolejową należy rozumieć całą działkę ewidencyjną, na której znajdują się elementy infrastruktury kolejowej, bez względu na sposób zakwalifikowania jej w ewidencji.

Odmienne odczytanie tego przepisu przeczyłoby istocie zmiany wprowadzonej w noweli z dnia 16 listopada 2016 r. W konsekwencji przyjąć należy, iż na podstawie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol zwolnieniu podatkowemu podlegają grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, na których znajdują się budynki i budowle infrastruktury kolejowej wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym, niezależnie od sposobu zakwalifikowania tych gruntów w ewidencji i niezależnie od posadowienia na takich gruntach także innych obiektów budowlanych nie wchodzących w skład infrastruktury kolejowej.

Analogiczne stanowisko jak ww. zostało także wyrażone w ugruntowanym już orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w tym m.in. w wyrokach: z dnia 27 kwietnia 2022 r. sygn. akt III FSK 506/21, z dnia 9 grudnia 2021 r. sygn. akt III FSK 4477/21, z dnia 31 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 3032/ 18; z dnia 4 lutego 2020 r. sygn. akt II FSK 1627/19; z dnia 13 lutego 2020 r. sygn. akt II FSK 2187/18; publik. CBOSA). W wyrokach tych stwierdzono m.in. że odmienne stanowisko (organów interpretacyjnych), prezentowane w skargach kasacyjnych, było błędne jako nie uwzględniające nowego brzmienia art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol nadanego w ustawie nowelizującej z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 1923).

Stanowisko tożsame z prezentowanym we wniosku znalazło także odzwierciedlenie w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Łodzi m.in. w wyroku z dnia 19 stycznia 2021 r. sygn. akt I SA/Łd 512/20, w którym Sąd potwierdził, że: „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 art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach (tj. Dz. U. z 2019 r. poz. 110) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. zwolnieniu od podatku od nieruchomości 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”.

W dniu 27.09.2022 r. pełnomocnik Spółki przesłał uzupełnienie argumentacji do wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wskazując, że o ile w orzecznictwie sądowo-administracyjnym nie budzi wątpliwości, iż pomiędzy 1 stycznia 2017 r. a 31 grudnia 2021 r. brzmienie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych tj. art. 7 ust. 1 pkt 1 regulującego zwolnienie od podatku od nieruchomości pozwalało na uzyskanie zwolnienia dla całych działek ewidencyjnych, na których znajdują się budowle i budynki infrastruktury kolejowej oraz dla tych budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej, która była udostępniana przewoźnikom kolejowym, Wnioskodawca wskazuje na aktualne stanowisko sądów jednoznacznie potwierdzających również, iż organy podatkowe nie mają prawa odmowy stosowania art. 7 ust. 1 pkt 1 upol w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2021 r., z powołaniem się na przepisy wspólnotowe dotyczące niedozwolonej pomocy publicznej.

Wnioskodawca powołał się na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 sierpnia 2022 r. sygn. akt I SA/Gd 470/22, w którym to orzeczeniu Sąd opierając się na dorobku orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak również Konstytucji RP doszedł do wniosku, iż organy samorządowe nie są uprawnione w procedurze stosowania prawa do eliminowania obowiązującego przepisu ustawowego.

Kanwą rozstrzygnięcia Sądu była odmowa uznania przez organ administracyjny zwolnienia z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 upol w brzmieniu poprzednio obowiązującym. Organ podatkowy argumentował, iż zwolnienie przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 upol w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2017 r. do dnia 31 grudnia 2021 r. stanowiło pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej jako „TFUE”), co wymagało przy wprowadzeniu powołanego zwolnienia od podatku realizacji procedury notyfikacji Komisji w trybie art. 108 ust. 3 TFUE, a wobec braku realizacji tej procedury, organ miał podstawy do odmowy stosowania bezwzględnie obowiązujących przepisów ustawy podatkowej.

Powołane orzeczenie stanowi obszerną krytykę stanowiska organu podatkowego. Wojewódzki Sąd Administracyjny powołując się na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego (w tym wyrok z dnia 5 lutego 2019 r. sygn. akt II FSK 1893/17) przypominał, iż ewentualna ingerencja sądu krajowego w celu zapobieżenia dyskryminacji spowodowanej udzieleniem niedozwolonej pomocy publicznej wymaga uprzedniego rozważenia, czy w danym przypadku w ogóle i potencjalnie istnieje możliwość uzyskania przez niektórych uczestników rynku selektywnej korzyści.

Jak wskazano w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 grudnia 2016 r. w sprawie Komisja Europejska przeciwko World Duty Free Group SA C-20/15 P i C-21/15 uznanie określonego środka krajowego za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE wymaga łącznego spełnienia czterech warunków:

- 1) musi to być interwencja państwa lub przy użyciu zasobów państwowych;
- 2) interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi;
- 3) musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść;
- 4) musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem.

Przy czym należy podkreślić, że wyżej wskazane przesłanki muszą być spełnione łącznie, a zatem brak jednej z nich skutkuje tym, że udzielona pomoc nie ma charakteru pomocy publicznej.

Sąd stanął na stanowisku, iż odnośnie art. 7 ust.1 pkt 1 upol warunki te nie są spełnione. Przede wszystkim Sąd zauważył, iż pomocy w rozumieniu 107 TFUE nie stanowi korzyść podatkowa wynikająca z ogólnego przepisu mającego zastosowanie, bez zróżnicowania, do wszystkich podmiotów gospodarczych (tak też wyrok NSA z 17 grudnia 2020 r. sygn. akt II FSK 2042/18).

W ocenie Sądu art. 7 ust.1 pkt 1 upol nie przyznaje selektywnej korzyści, jak również nawet potencjalnie nie może wpływać na wyminę handlową między państwami członkowskimi.

Sąd w powołanym wyroku zauważył, iż zniekształcenie konkurencji skutkuje odmiennym traktowaniem przedsiębiorców znajdujących się w takiej samej lub porównywalnej sytuacji, przy czym odmiennego traktowania nie można obiektywnie uzasadniać dodatkowymi okolicznościami. Pomocą niedozwoloną nie są rozwiązania skierowane, jak ma to miejsce w przypadku zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 upol do ogółu.

Dodatkowo w ocenie Sądu jedynie środki, które mają zastosowanie do wszystkich przedsiębiorców spełniających kryteria ustawowe, ale faktycznie ograniczone swobodą decyzji administracji, mogą być uznane za selektywne. Dotyczy to więc sytuacji, gdy decyzja o przyznaniu danego środka ma charakter uznaniowy, a spełnienie określonych kryteriów nie gwarantuje prawa skorzystania z danego środka pomocy.

Należy się zgodzić z wyrażoną w wyroku tezą, iż uprzywilejowanie jedynie niektórych przedsiębiorstw lub gałęzi przemysłu, narusza istniejącą równowagę pomiędzy podmiotami, którym udzielono wsparcia, a ich konkurentami. Rozgraniczając działania, którym przyznaje się selektywny charakter i które mogą potencjalnie stanowić pomoc publiczną, od działań, które są wyrazem generalnej polityki państw członkowskich, linię podziału należy przeprowadzić tam, gdzie podmiot udzielający pomocy finansowej korzysta z pewnego zakresu swobody, który pozwala mu wybrać beneficjenta pomocy, bądź ustalić warunki, na jakich udzieli wsparcia (potwierdza to Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wskazując, iż taki środek nie może być uważany za mający charakter generalny – orzeczenie ETS w sprawie 173/73 Włochy przeciwko Komisji).

Tym samym z selektywnością warunkującą niedozwoloną pomoc publiczną mamy do czynienia wyłącznie, gdy dany instrument podatkowy ma pozornie wszelkie cechy ogólnego środka interwencji zastosowanego w celu realizacji polityki gospodarczej, ale w istocie prowadzi do uprzywilejowania określonego przedsiębiorstwa, grupy przedsiębiorstw lub gałęzi produkcji. Chodzi więc o takie sytuacje, w których konstrukcja preferencji oparta jest o pewne czynniki, które umożliwiają wskazanie określonych przedsiębiorstw, którym szczególnie sprzyjają. Zatem na pierwszy rzut oka obiektywne kryteria w rzeczywistości mogą być spełnione jedynie przez wybrane, ściśle określone kategorie przedsiębiorców.

Taka sytuacja nie zachodzi na tle art. 7 ust. 1 pkt 1 upol, bowiem wprowadzone zwolnienie ma w tym przypadku charakter generalny – adresowany do każdego przedsiębiorcy, który udostępnia infrastrukturę kolejową przewoźnikom, a zawarte w nim kryteria nie skutkują tym, że możliwość skorzystania z niego ma jedynie wybrana celowo przez ustawodawcę i określona z góry grupa przedsiębiorców. Zwolnienie przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1 upol miało charakter systemowy, tj. stanowiło integralny element systemu opodatkowania, którego celem nie było udzielanie pomocy konkretnym przedsiębiorcom, czy też wspieranie konkretnych rodzajów działalności gospodarczej.

Sąd w powołanym na wstępie wyroku przypomniał, iż przesłanka selektywności wsparcia wymaga wykazania, że środek prowadzi do uprzywilejowania określonego przedsiębiorstwa lub produkcji określonych towarów oraz grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję. Przyznanie określonej pomocy publicznej może być zatem analizowane

w odniesieniu do podmiotów, których działalność ma znamiona konkurencyjności, zakłóconej ewentualnym selektywnym przyznaniem pomocy publicznej.

„Powyższe nie uzasadnia jednak twierdzenia, że przyczyną różnic konkurencyjności jest przyznanie zwolnienia od podatku na podstawie art. 7 ust. 1 upol, skoro zwolnienie jest adresowane do wszystkich podmiotów dysponujących infrastrukturą kolejową, jeżeli spełnione zostaną ustawowe warunki zwolnienia od podatku”.

Sąd przypominał również, iż podatki o tyle mogą wchodzić w zakres stosowania postanowień traktatu TFUE, o ile stanowią integralny sposób finansowania pomocy. Integralność pomocy przejawia się w celowym powiązaniu danego podatku z pomocą, polegającego na tym, że środki uzyskane z podatku są obowiązkowo przyznawane na finansowanie pomocy i wpływają bezpośrednio na jej wielkość (wyroki z dnia 15 czerwca 2006 r., *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 i C-41/05. EU:C:2006:403, pkt 46, z dnia 7 września 2006 r., *Laboratoires Boiron*, C-526/04. EU:C:2006:528, pkt 44; wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 3 marca 2020 r. w sprawie C-75/18 *Vodafone Magyarország Mobil Telekomunikációs Zrt.*, CLI:EU:C:2020;139, pkt 31).

„Wobec braku obowiązkowego powiązania celowego tego podatku z pomocą, ewentualna niezgodność kwestionowanego środka pomocy z prawem Unii nie może mieć wpływu na legalność podatku jako takiego, a zatem przedsiębiorstwa zobowiązane do jego zapłaty nie mogą powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne osoby, stanowi pomoc państwa, w celu uniknięcia zapłaty tego podatku lub uzyskania jego zwrotu” (zob. podobne wyroki z dnia 5 października 2006 r., *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04. EU:C:2006:644, pkt 51; z dnia 26 kwietnia 2018 r., *ANGED*, C-233116, EU:C:2018:280, pkt 26).

Niezależnie od okoliczności, iż przewidziane w upol zwolnienie podatkowe, którego dotyczy wniosek o udzielenie interpretacji, nie może nawet potencjalnie spełniać warunków niedozwolonej pomocy (o czym wyżej), Sąd podkreślił niedopuszczalność selektywnego stosowania prawa przez organy administracji samorządowej. Powołując się na konstytucyjny katalog źródeł prawa (art. 87 Konstytucji RP) WSA wskazał, iż przepis art. 107 TFUE nie wywołuje skutku bezpośredniego. Przepis ten dotyczy wymogów, które powinien uwzględniać podmiot udzielający pomocy publicznej. Przepisy art. 107 i 108 TFUE są adresowane do państw członkowskich i nie tworzą praw indywidualnych, z wyjątkiem art. 108 ust. 3 (por. wyrok z 15 lipca 1964 r. sygn. C-4/64 *Flaminio Costa* p. ENEL).

Celem przepisu art. 108 ust. 3 TFUE jest ochrona jednostki, która powołuje się na naruszenie prawa unijnego przez udzielenie innemu podmiotowi niedozwolonej pomocy publicznej. Przepis art. 108 ust. 3 TFUE nie służy ograniczaniu uprawnień indywidualnych wynikających z powszechnie obowiązujących przepisów prawa. Obowiązek czuwania nad ochroną praw jednostek przed ewentualnym naruszeniem zakazu wyrażonego w art. 108 ust. 3 TFUE. Nie dotyczy obowiązków i praw wynikających z przepisów powszechnie obowiązujących.

Sąd mając powyższe na uwadze podkreślił, iż spełnianie przez stronę przesłanek ustawowego zwolnienia od podatku od nieruchomości obliguje organ do wydania decyzji na tej podstawie prawnej.

Sąd miał również na względzie, iż wobec ugruntowanego orzecznictwa, w tym orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, potwierdzającego przez szereg lat zgodność z prawem orzeczeń w przedmiocie zwolnienia infrastruktury kolejowej od podatku od nieruchomości, aktualna zmiana zapatrywania w tym względzie – z pominięciem wieloletniego dorobku orzeczniczego, byłaby sprzeczna z wyrażoną w art. 7 Konstytucji RP zasadą praworządności.

Oceniając powołane wyżej rozstrzygnięcie opowiadające się za stabilizacją dotychczasowego orzecznictwa wskazać również należy na uchwałę składu 7 sędziów NSA z dnia 16 maja 2016 r. sygn. akt II GSP 1/16, a także wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 18 grudnia 2014 r. w połączonych sprawach C-131/13. C-163/13 i

C 164/13, w których podkreślono, iż nikt nie może się powoływać na normy prawa unijnego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie.

Powołany na wstępie wyrok jednoznacznie wskazuje, iż takim nadużyciem jest odmowa przez organy administracji samorządowej zwolnienia od podatku w przypadku spełnienia przez podatnika wymogów wynikających z ustawy podatkowej i potwierdzonych ostatecznymi, prawomocnymi orzeczeniami Sądów, w sytuacji gdy dany przepis nawet potencjalnie nie spełnia warunków niedozwolonej pomocy przewidzianych w TFUE.

Niewątpliwie jeżeli przedsiębiorstwo z innego państwa członkowskiego chciałoby po 2017 r. wejść na polski rynek i używać do transportu infrastrukturę kolejową, podlegałoby tym samym zasadom opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jakim podlega przedsiębiorstwo krajowe. Podobnie zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości przedsiębiorców korzystających z infrastruktury kolejowej nie różnią się w zależności od miejsca siedziby przedsiębiorcy (w Polsce lub w innym kraju członkowskim). Tym samym trudno mówić o spełnieniu przesłanki zagrożenia zakłócenia konkurencji lub wpływu na wymianę między państwami (podobnie wyrok NSA z dnia 7 października 2021 r. III FSK 312/21, III FSK 221/21).

Zaznaczyć należy, iż również udzielanie pomocy publicznej winno następować z uwzględnieniem zasad prawa unijnego, tj. zasady uzasadnionych oczekiwań i zasady pewności prawa. W tym kontekście umożliwienie organom podatkowym (w istocie stronie postępowania podatkowego) możliwości pominięcia bezwzględnie obowiązujących przepisów ustaw podatkowych, z powołaniem się na domniemane ryzyko uznania zwolnienia podatkowego za przejaw niedozwolonej pomocy publicznej i to pomimo weryfikacji przepisów ustawy podatkowej w ostatecznych i prawomocnych wyrokach sądów administracyjnych, stanowiłaby wypaczenie nie tylko polskich zasad konstytucyjnych, ale i wspólnotowych.

Podsumowując zgodnie z najbardziej aktualnym stanowiskiem wyrażonym w orzecznictwie sądowo-administracyjnym odmowa udzielenia zwolnienia od podatku przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 upol w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2021 r., z powołaniem się na niedozwoloną pomoc publiczną, jest niedopuszczalna jako sprzeczna prawem wspólnotowym (art. 107 TFUE) i zasadami praworządności, trójpodziału władzy i systemem źródeł prawa, przewidzianymi w Konstytucji RP.

Prezydent Miasta Łodzi uznał, że stanowisko przedstawione we wniosku w zakresie:

- 1) zwolnienia z podatku od nieruchomości budynków i budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2017 r. do 31.12.2021 r. – jest nieprawidłowe,**
- 2) zwolnienia z podatku od nieruchomości całych działek ewidencyjnych, na których położone były elementy infrastruktury kolejowej, udostępniane przewoźnikom kolejowym, na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2017 r. do 31.12.2021 r. – jest nieprawidłowe.**

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 1

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu obowiązującym od dnia 01.01.2017 r. do dnia 31.12.2021 r. wprowadzonym ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1923), 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.

W świetle art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym, w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2017 r., poprzez infrastrukturę kolejową należy rozumieć elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy, zgodnie z którym 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:

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 jezdni, 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.

W stanie prawnym obowiązującym od 01.01.2017 r. linia kolejowa (art. 4 pkt 2 u.t.k.) to wyznaczona przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa przystosowana do prowadzenia ruchu pociągów. Droga kolejowa (art. 4 pkt 1a u.t.k.) 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. Natomiast bocznica kolejowa (art. 4 pkt 10 u.t.k.) 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.

W świetle jednolitego orzecznictwa sądów administracyjnych przy interpretacji pojęcia „udostępnianie infrastruktury kolejowej” nie można odnosić się do ustawy o transporcie kolejowym, lecz należy stosować wykładnię literalną, zgodnie z którą pojęcie to oznacza faktyczne udostępnienie infrastruktury, a nie jedynie umożliwienie korzystania z tej infrastruktury. Niezbędne warunki do uznania, że infrastruktura kolejowa jest udostępniana,

stanowi podpisanie umowy określającej prawa i obowiązki operatora i przewoźnika kolejowego związane ze świadczonymi usługami oraz faktyczne udostępnienie obiektów infrastruktury kolejowej.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w licznych wyrokach:

- wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2021 r. sygn. akt III FSK 4477/21; wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2020 r. sygn. akt II FSK 2167/18 – Z analizy 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.
- wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 października 2021 r. sygn. akt I SA/Gd 517/21 – Przepis art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. 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.
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 kwietnia 2021 r. sygn. akt I SA/Wr 677/20 – Przesłankę „udostępnienia infrastruktury kolejowej” należy rozpatrywać zgodnie z dosłownym brzmieniem, tj. chodzi o faktyczny sposób wykorzystania infrastruktury kolejowej. Oznacza to, że jeżeli infrastruktura kolejowa jest wykorzystywana przez przewoźnika kolejowego, na podstawie stosownych umów, porozumień, to należy przyjąć, że dana infrastruktura jest udostępniana. Pamiętać również należy, że od dnia 1 stycznia 2017 r. zwolnieniem objęte zostały elementy infrastruktury kolejowej, które są udostępniane przez podmioty inne niż zarządcy infrastruktury, jak również elementy infrastruktury kolejowej, które są udostępniane dobrowolnie (bez obowiązku). Czyli podmiotowe przesłanki tego zwolnienia nie są już takie restrykcyjne. Obecnie elementy kolejowe mogą być udostępniane przewoźnikom kolejowym lub wykorzystywane do przewozu osób.
- wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 stycznia 2021 r. sygn. akt I SA/Go 415/20 – Art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. nie wymaga nieograniczonego „udostępniania” korzystania z infrastruktury kolejowej, a jedynie faktycznego korzystania. Oznacza to, że usługa taka może być świadczona na rzecz jednego klienta.
- wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 listopada 2020 r. sygn. akt I SA/Lu 419/20 – Z analizy konstrukcji art. 7 ust. 1 u.p.o.l. w brzmieniu od 1 stycznia 2017 r. wynika, że w procesie wykładni pojęcia „jest udostępniana”, odmiennie niż to miało miejsce do 31 grudnia 2016 r., nie jest wymagane sięgnięcie do unormowań u.t.k. Przepis ten w brzmieniu zmienionym z 1 stycznia 2017 r. odsyła do u.t.k. w ściśle określonym zakresie, tj. na potrzeby odczytania pojęcia „grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej”. W takiej sytuacji przesłankę tę należy interpretować literalnie, w oparciu o gramatyczne brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., uwzględniając przyjęte w języku polskim znaczenie słowa „udostępnia”.

- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 stycznia 2020 r. sygn. akt I SA/Wr 714/19 – Przesłankę udostępnienia infrastruktury kolejowej należy rozpatrywać zgodnie z dosłownym brzmieniem, tj. chodzi o faktyczny sposób wykorzystania infrastruktury kolejowej. Oznacza to, że jeżeli infrastruktura kolejowa jest wykorzystywana przez przewoźnika kolejowego na podstawie stosownych umów, to należy przyjąć, że dana infrastruktura jest udostępniana.
- wyrok WSA w Łodzi z dnia 22 maja 2019 r. sygn. akt I SA/Łd 36/19 – W obecnym stanie prawnym warunki zwolnienia wypełnia faktyczne udostępnienie infrastruktury przez umożliwienie innemu podmiotowi – licencjonowanemu przewoźnikowi – wjazdu/przejazdu przez bocznice kolejową.
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 listopada 2018 r. sygn. akt I SA/Gl 971/18 – Przesłankę „udostępniania infrastruktury kolejowej” należy rozpatrywać zgodnie z jej dosłownym brzmieniem, uwzględniając powszechnie przyjęte w języku polskim znaczenie słowa „udostępniać”.
- wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 października 2018 r. sygn. akt I SA/Gl 607/18 – Interpretacja pojęcia „udostępnianie” nie wymaga sięgnięcia do 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. Przesłankę „udostępniania infrastruktury kolejowej” należy zatem rozpatrywać zgodnie z jej dosłownym brzmieniem, uwzględniając powszechnie przyjęte w języku polskim znaczenie słowa „udostępniać”.
- wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 czerwca 2018 r. sygn. akt I SA/Bk 245/18 – Przesłankę „udostępnienia infrastruktury kolejowej” należy rozpatrywać zgodnie z dosłownym brzmieniem, tj. chodzi o faktyczny sposób wykorzystania infrastruktury kolejowej. Nie ma podstaw do uwzględnienia twierdzenia, że wskazane „udostępnianie” ma być nieograniczone, Nielimitowane. Umożliwienie korzystania z czegoś nie obejmuje takich warunków.
- wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 25 kwietnia 2018 r. sygn. akt I SA/Wr 124/18 – Z analizy konstrukcji przepisu art. 7 ust. 1 u.p.o.l. wynika, iż w procesie wykładni pojęcia „jest udostępniana” nie jest wymagane sięgnięcie do przepisów u.t.k. 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 „udostępniać”.

W świetle przedstawionego stanu faktycznego Wnioskodawca jest właścicielem dwóch bocznic kolejowych na terenie Elektrociepłowni 1 i 2:

- bocznicę kolejowej normalnotorowej położonej przy stacji Łódź Żabieniec (bocznica Elektrociepłowni 1), wykorzystywanej do przyjmowania przesyłek wagonowych i wagonów normalnotorowych przeznaczonych dla właściciela bocznic i innych współużytkowników oraz wysyłki przesyłek wagonowych załadowanych na bocznicę,
- bocznicę kolejowej normalnotorowej stanowiącej część stacyjną zwaną stacją Łódź Dąbrowa Przemysłowa (bocznica Elektrociepłowni 2), wykorzystywanej do przyjmowania przesyłek wagonowych przeznaczonych do rozładunku na bocznicę przybyłych pod adresem Wnioskodawcy i bocznic należących do innych współużytkowników oraz do zwrotu wagonów próżnych i wysyłki przesyłek wagonowych załadowanych na ww. bocznicach.

Bocznicę kolejową Elektrociepłowni 1 i 2 nie są wykorzystywane do przewozu osób, ani nie tworzą linii kolejowych o szerokości torów większej niż 1435 mm. Podstawą eksploatacji bocznic są świadectwa bezpieczeństwa wydane przez Urząd Transportu Kolejowego oraz umowy bocznicowe zawarte pomiędzy licencjonowanym przewoźnikiem a posiadaczem bocznic na podstawianie i zabieranie wagonów na i z bocznic.

W przypadku bocznic kolejowych Elektrociepłowni 1, podzielonej na 3 rejonu manewrowe, Wnioskodawca udostępniał w latach 2017 – 2021 następujące budowle: tory

zdawczo-odbiorcze w pierwszym rejonie manewrowym, część torów w drugim rejonie manewrowym (tor 501, 502 i 503) oraz tory w trzecim rejonie manewrowym. Wzdłuż torów boczniczy znajduje się sieć oświetlenia zewnętrznego.

W przypadku bocznic kolejowej Elektrociepłowni 2, podzielonej również na 3 rejonu manewrowe, Wnioskodawca udostępniał w latach 2017 – 2021 następujące budowle: część torów w pierwszym rejonie manewrowym (tor nr 109, 111, 113, 115 i 121), natomiast tory w drugim i trzecim rejonie manewrowym były wykorzystywane wyłącznie do prac manewrowych wykonywanych przez drużynę złożoną z osób zatrudnionych przez Wnioskodawcę i z użyciem jego taboru kolejowego. Teren boczniczy Elektrociepłowni 2 jest oświetlony.

Wobec powyższego należy uznać, że w stosunku do budowli stanowiących elementy bocznic kolejowej Elektrociepłowni 1 i 2 (dla bocznic kolejowej Elektrociepłowni 1 budowle w pierwszym, drugim i trzecim rejonie manewrowym, a dla bocznic kolejowej Elektrociepłowni 2 budowle w pierwszym rejonie manewrowym), które udostępniono przewoźnikom kolejowym na podstawie umów, zostały spełnione przesłanki zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. w związku z art. 4 pkt 1 u.t.k.

Co do kwestii zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. budynków, w świetle art. 4 pkt 1 pkt 5 u.t.k. w skład infrastruktury kolejowej wchodzi wyłącznie budynki, w których znajdują się 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.

Na terenie bocznic kolejowej Elektrociepłowni 1 znajduje się budynek strażnicy przejazdowej oraz dwa budynki strażnicy kolejowej. Z opisu stanu faktycznego nie wynika, aby w tych budynkach zlokalizowane były urządzenia i instalacje wskazane w art. 4 pkt 1 pkt 5 u.t.k. Jedynie w nastawniach elektrycznych i na posterunku dróżnika przejazdowego przy ul. znajduje się włącznik oświetlenia zewnętrznego dla torów bocznicowych, który również nie zalicza się do powyższych urządzeń i instalacji. Ponadto z opisu stanu faktycznego wynika, że przewoźnikom kolejowym udostępniane były wyłącznie tory, a nie budynki.

Na terenie bocznic kolejowej Elektrociepłowni 2 znajduje się budynek nastawni. Z opisu stanu faktycznego nie wynika, co znajduje się w tym budynku, jednak jego przeznaczenie wskazuje, że są to nastawnie, które stanowią urządzenia wskazane w art. 4 pkt 1 pkt 5 u.t.k. Jednakże z opisu stanu faktycznego wynika, że przewoźnikom kolejowym udostępniane były wyłącznie tory, a nie budynki.

Biorąc powyższe pod uwagę, w stosunku do budynków nie zostały spełnione przesłanki zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. w związku z art. 4 pkt 1 u.t.k., bowiem nie zostały udostępnione przewoźnikom kolejowym na podstawie umów.

Uzasadnienie odnośnie pytania z pkt 2

Co do kwestii zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. gruntów, w świetle art. 4 pkt 1 pkt 12 u.t.k. w skład infrastruktury kolejowej wchodzi grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.

Z ugruntowanego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że „na podstawie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., zwolnieniu podatkowemu podlegają grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, na których znajdują się budynki i budowle infrastruktury kolejowej wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu

przepisów ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym (m.in. wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2022 r. sygn. akt III FSK 506/21, wyrok NSA z dnia 5 sierpnia 2020 r. sygn. akt II FSK 1438/18, wyrok NSA z dnia 13 lutego 2020 r. sygn. akt II FSK 2187/18, wyrok NSA z dnia 4 lutego 2020 r. sygn. akt II FSK 1627/19, wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r. sygn. akt II FSK 3032/18, wyrok WSA w Opolu z dnia 30 marca 2022 r. sygn. akt I SA/Op 529/21).

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2016 r., „zwalnia się od podatku od nieruchomości budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty (...)”.

W świetle art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., „zwalnia się od podatku od nieruchomości: grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym (...)”.

Również zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r., „zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (...)”.

Z dniem 1 stycznia 2017 r. 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.

Choć w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych brak jest wprost zastrzeżenia, że zwolnienie z podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, stanowi pomoc publiczną, to zwolnienie takie stanowi pomoc publiczną w przypadku prywatnej infrastruktury kolejowej, która nie ma charakteru ogólnodostępnego.

W świetle art. 3 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 743; dalej u.p.p.) zasady dopuszczalności udzielania pomocy publicznej określają przepisy art. 14, art. 42, art. 93 oraz art. 106-109 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.). Natomiast na mocy art. 6 ust. 2 u.p.p. pomoc publiczna przewidziana w akcie normatywnym, który uzależnia nabycie prawa do otrzymania pomocy wyłącznie od spełnienia przesłanek określonych w tym akcie, bez konieczności wydania decyzji lub zawarcia umowy, albo gdy wydawana decyzja jedynie potwierdza nabycie prawa, może być udzielana, jeżeli akt normatywny jest programem pomocowym zatwierdzonym przez Komisję zgodnie z art. 108 TFUE lub przewidującym udzielanie pomocy, której nie dotyczy obowiązek notyfikacji.

Na podstawie art. 2 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) nr 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U. UE L z 2015 r. Nr 248, str. 9) „zainteresowane państwo członkowskie zgłasza Komisji w odpowiednim czasie wszelkie plany przyznania nowej pomocy”. Natomiast na podstawie art. 3 ww. rozporządzenia „pomocy podlegającej obowiązkowi zgłoszenia zgodnie z art. 2 ust. 1 nie wprowadza się w życie do czasu podjęcia przez Komisję decyzji zezwalającej na taką pomoc lub do czasu uznania takiej decyzji Komisji za podjętą”.

Projekt ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1923) oraz projekt ustawy z dnia 17 listopada 2021 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. poz. 2192), na mocy których wprowadzono zmianę przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, nie zostały notyfikowane Komisji Europejskiej w celu oceny zgodności pomocy publicznej z rynkiem wewnętrznym. A zatem na mocy art. 3

rozporządzenia Rady (UE) nr 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ma zastosowanie klauzula zawieszająca, tj. pomoc podlegająca obowiązkowi zgłoszenia przez państwo członkowskie zgodnie z art. 2 ust. 1 nie zostaje zrealizowana do czasu podjęcia przez Komisję decyzji zezwalającej na taką pomoc lub do czasu uznania takiej decyzji Komisji za podjętą.

Stanowisko w tej sprawie zajął Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w piśmie z dnia 25.02.2016 r. nr DDO-0792-3(3)/16/AB zgłaszającym uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw, w którym wskazał, że „z uzasadnienia do projektu nie wynika, co w praktyce oznacza ww. zmiana, tj. jakie nowe elementy infrastruktury kolejowej będą objęte zwolnieniem. Z doniesień prasowych wynika, że będą to np. bocznice kolejowe, które użytkowane są nie tylko przez przedsiębiorców kolejowych, ale też przez kopalnie, dostawców kruszyw, metali, paliw, chemikaliów i płodów rolnych. 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”.

Powyższe stanowisko zostało potwierdzone przez Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów w piśmie z dnia 18.11.2020 r. nr DMP-3.52.54.2020 stanowiącym opinię do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w którym wskazał, że „projektowane zmiany, odnoszące się do zakresu zwolnienia podatkowego, podlegają ocenie w świetle przepisów o pomocy publicznej. Zgodnie z art. 107 ust. 1 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, pomocą publiczną jest każdy środek spełniający kumulatywnie cztery przesłanki:

- 1) jest udzielany przez państwo lub ze źródeł państwowych na rzecz przedsiębiorstw,
- 2) ma charakter selektywny, tzn. uprzywilejowuje określonego lub określonych przedsiębiorców albo produkcję określonych towarów,
- 3) powoduje uzyskanie korzyści, której dane przedsiębiorstwo nie mogłoby uzyskać w normalnych warunkach rynkowych,
- 4) grozi zakłóceniem lub zakłóca konkurencję oraz wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi UE.

Przesłanki 1 i 3 są w tym przypadku spełnione: zwolnienie dotyczy przedsiębiorstw (tj. podmiotów prowadzących działalność gospodarczą), jest udzielane przez państwo (polega na rezygnacji z przychodów, które w innym przypadku trafiłyby do budżetu państwa (gminy) oraz wiąże się z korzyścią zwalniając z normalnych kosztów prowadzenia działalności. W przypadku przesłanki 2 (selektywność środka) jest ona spełniona, jeśli zwolnienie dotyczy wybranych kategorii przedsiębiorstw lub określonych sektorów gospodarki, sprzyjając im względem przedsiębiorstw znajdujących się w porównywalnej sytuacji prawnej i faktycznej, a jednocześnie nie można go obiektywnie uzasadnić celem, charakterem lub ogólną strukturą systemu podatku od nieruchomości. W odniesieniu do przesłanki zakłócenia konkurencji oraz wpływu na wymianę handlową między państwami członkowskimi, jest ona spełniona, jeśli środek może powodować poprawę pozycji konkurencyjnej beneficjenta w porównaniu z pozycją innych przedsiębiorstw, z którymi beneficjent konkuruje. W praktyce przesłankę uznaje się za spełnioną, jeżeli państwo przyznaje przedsiębiorstwu korzyść finansową w sektorze otwartym, gdzie istnieje lub mogłaby istnieć konkurencja. (...) Biorąc pod uwagę powyższe, w sytuacji w której, jak wynika z uzasadnienia do projektu, obecnie obowiązujące przepisy prowadziły do korzystania ze zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy przez podmioty, których działalność nie wiązała się z budową lub zarządzaniem infrastrukturą kolejową, to zasadna jest zmiana zaproponowana w projekcie, mająca na celu zawężenie zakresu ww. zwolnienia, gdyż ogranicza ryzyko udzielania nielegalnej pomocy publicznej”.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że bocznice kolejowe Elektrociepłowni 1 i 2, będące w posiadaniu Wnioskodawcy, stanowią infrastrukturę prywatną. Bocznice te

służą do obsługi zakładów przemysłowych wytwarzających w jednym procesie technologicznym energię elektryczną i ciepło (Elektrociepłowni 1 i 2).

Pomimo tego, że w przedstawionym stanie faktycznym spełnione są przesłanki stosowania zwolnienia określone w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., które mogą dotyczyć również prywatnej infrastruktury kolejowej, o jakiej mowa w art. 4 pkt 1c u.t.k., to zastosowanie tej preferencji nie jest możliwe w świetle bezpośrednio stosowanych przepisów unijnych (art. 3 rozporządzenia Rady (UE) nr 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej). W odniesieniu do prywatnej infrastruktury kolejowej zwolnienie to może stanowić formę pomocy publicznej. Ustawa nowelizująca nie była notyfikowana Komisji Europejskiej, przez co na mocy przepisów art. 3 ww. rozporządzenia występuje skutek zawieszający jego stosowanie do czasu, gdy Komisja Europejska podejmie decyzję zezwalającą na taką pomoc lub do czasu uznania takiej decyzji Komisji za podjętą.

Do końca 2016 r. zwolnienie od podatku dotyczyło infrastruktury kolejowej o charakterze ogólnodostępnym, co do której istniał obowiązek jej udostępniania na równych zasadach licencjonowanym przewoźnikom kolejowym. Od 2017 r. zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. odnosi się również do infrastruktury prywatnej, która nie ma charakteru ogólnodostępnego. W dużej mierze beneficjentami tego zwolnienia będą przedsiębiorcy. Wprawdzie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie czyni zastrzeżenia, że zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 stanowi formę pomocy publicznej, ale nie może to być argument przemawiający za tym, że zwolnienie to nie może stanowić takiej pomocy. Kluczowy z punktu widzenia oceny danej preferencji podatkowej, pod kątem jej zgodności z zasadami udzielania pomocy publicznej, jest art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Z omawianego zwolnienia korzystać mogą nie tylko przedsiębiorcy, którzy wykonują działalność gospodarczą w sektorze transportu kolejowego, ale też prowadzący działalność gospodarczą w innych sektorach gospodarki, jeżeli posiadają prywatną infrastrukturę kolejową. Sprzyja ono zatem określonej grupie przedsiębiorstw. Działka ewidencyjna, na której usytuowana jest bocznica kolejowa, korzysta bowiem ze zwolnienia z podatku od nieruchomości nawet w zakresie, w jakim zajęta jest pod budynki i budowle służące zupełnie innej działalności niż transport kolejowy. Natomiast działka u przedsiębiorcy, który nie ma bocznicy i korzysta z transportu drogowego, będzie w całości opodatkowana. Skoro zatem art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., z którego mogą korzystać podmioty prowadzące działalność gospodarczą, może stanowić formę udzielenia pomocy publicznej, to przepis ten powinien być notyfikowany Komisji Europejskiej, chyba że taki obowiązek był wyłączony na mocy rozporządzeń wydanych zgodnie z art. 109 TFUE lub innych jego przepisów, co jednak nie miało miejsca. W związku z powyższym pomoc w formie zwolnienia z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie może być stosowana z uwagi na klauzulę zawieszającą.

Również w orzecznictwie sądów administracyjnych pojawiły się liczne wyroki, w świetle których zwolnienie wynikające z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. wypełnia przesłanki do uznania go za pomoc publiczną oraz wymaga notyfikacji i zatwierdzenia przez Komisję Europejską, m.in. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 19 października 2021 r. sygn. akt I SA/Rz 563/21, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 października 2021 r. sygn. akt I SA/Sz 636/21, wyrok WSA w Szczecinie z dnia 26 maja 2022 r. sygn. akt I SA/Sz 140/22, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 lipca 2022 r. sygn. akt I SA/Gd 255/22.

Natomiast wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 sierpnia 2022 r. sygn. akt I SA/Gd 470/22, na który powołuje się pełnomocnik Wnioskodawcy, stanowi odosobnione stanowisko w kwestii braku podstaw do uznania zwolnienia z podatku od nieruchomości z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. za niedozwoloną pomoc publiczną.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie wydania interpretacji.

Na niniejszą interpretację stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi, ul. Piotrkowska 135, 90 – 434 Łódź, w dwóch egzemplarzach, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji (art. 53 § 1 i art. 47 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres Urzędu Miasta Łodzi, Departament Finansów Publicznych, Wydział Finansowy, ul. Sienkiewicza 5, 90 – 113 Łódź.