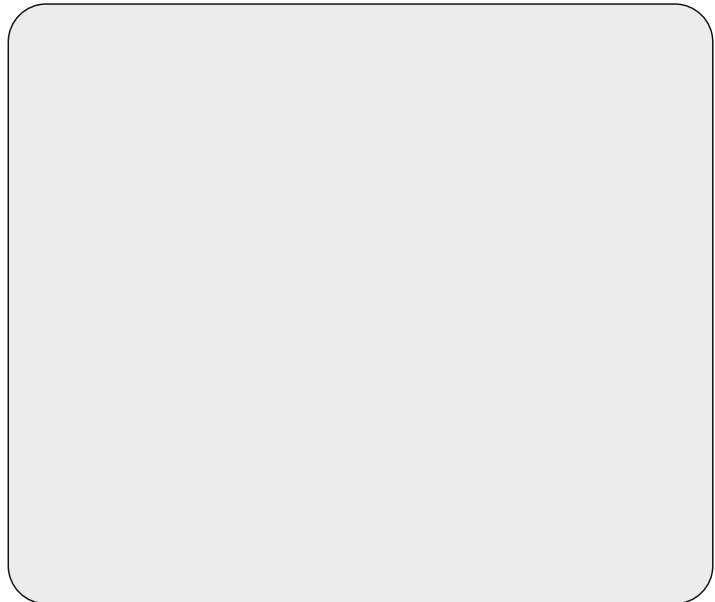


**BURMISTRZ MIASTA GRAJEWO**  
**ul. Strażacka 6a**  
**19 – 200 Grajewo**

WF.3120.26.2020.KD



### **INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 1 pkt 1, art. 14b § 1, art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.) – dalej: „Ordynacja Podatkowa”, Burmistrz Miasta Grajewo stwierdza, że stanowisko przedstawione we wniosku z dnia 17 czerwca 2020 r. (data wpływu: 22 czerwca 2020 r.), uzupełniony pismem z dnia 14 września 2020 r. (doręczonym za pośrednictwem platformy e-puap), na wezwanie Organu z dnia 7 września 2020 r. (doręczone w dniu 8 września 2020 r.), o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, dotyczącej podatku od nieruchomości w zakresie zastosowania zwolnienia od podatku na podstawie 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 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) – **jest nieprawidłowe.**

### **UZASADNIENIE**

**We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przedstawiono następujący stan faktyczny:**

Strona i Zainteresowany są podmiotami z siedzibą w Grajewie prowadzącymi działalność gospodarczą

W związku z prowadzoną działalnością Strona i Zainteresowany posiadają bocznice kolejową w Grajewie zapewniającą transport materiałów niezbędnych w procesie produkcji. Bocznica kolejowa odgałęzia się od toru dojazdowego [redacted] linii kolejowej [redacted], zarządzanej przez [redacted] Zasady prowadzenia ruchu pomiędzy stacją obsługującą, a bocznica, jak również utrzymania infrastruktury zarządzanej przez [redacted] regulują postanowienia instrukcji wewnętrznych [redacted]

Bocznica obejmuje tory kolejowe nr [redacted] (komunikacyjny), [redacted] (odbiorczy), [redacted] (zdawczo-odbiorczy), [redacted] (dojazdowy), [redacted] (za- i wyładunkowy), [redacted] (komunikacyjny), [redacted] (za- i wyładunkowy), [redacted] (komunikacyjny), [redacted] (komunikacyjny), [redacted] (za- i wyładunkowy), [redacted] (komunikacyjny), [redacted] (komunikacyjny), [redacted] (żeberkowy), [redacted] (za- i wyładunkowy), [redacted] (za- i wyładunkowy), [redacted] (żeberkowy), [redacted] (żeberkowy), [redacted] (lokomotywni), [redacted] (lokomotywni).

Przy torach znajdują się następujące punkty ładunkowe: plac składowy (utwardzony) przy torze nr [redacted] przeznaczony do składowania drewna, plac składowy (utwardzony) przy torze nr [redacted] przeznaczony do składowania drewna, punkt rozładunkowy przy torze nr [redacted] przeznaczony do rozładunku oleju opałowego, plac składowy (utwardzony) przeznaczony do składowania miazgi opałowego, punkty przy torach rozładunkowych nr [redacted] przeznaczone do rozładunku cystern ze środkami chemicznymi, punkty rozładunkowe przy torach [redacted] przeznaczone do rozładunku cystern z żywicą mocznikową, zasięg przy torze nr [redacted] przeznaczony do rozładunku węgla. Bocznica wyposażona jest w urządzenia ładunkowe przeznaczone do rozładunku formaliny, cystern z żywicą, glikoli i butanolu, cystern z olejem opałowym, miazgi oraz drewna i zrębek. Na terenie bocznic znajdują się trzy bramy dla lokomotyw. Bocznica posiada również lokomotywę manewrową typu [redacted]

Teren bocznic jest ogrodzony, brama wjazdowa na teren bocznic znajduje się na torze nr [redacted] dodatkowo na torach nr [redacted] znajduje się brama do zajezdni lokomotyw. Teren bocznic w porze ciemnej jest oświetlony światłem elektrycznym z linii oświetleniowych zlokalizowanych wzdłuż torów bocznicowych na słupach i masztach oświetleniowych rozmieszczonych na terenie całej bocznic oraz na budynkach zakładowych i innych obiektach przemysłowych.

Zarządcą infrastruktury kolejowej tworzącej bocznice jest [REDAKTOWANE] (dalej: Zarządca). Zarządca posiada ważne świadectwo bezpieczeństwa nr [REDAKTOWANE] wydane dla bocznicy w Grajewie decyzją Prezesa Urzędu Transportu Kolejowego z dnia 19 sierpnia 2019 r. Bocznica w Grajewie została również ujęta w opracowanym przez Zarządcę satucie sieci kolejowej z dnia 6 grudnia 2017 r. i przyznano jej status infrastruktury prywatnej.

Dla bocznicy opracowany został przez Zarządcę „Regulamin pracy bocznicy kolejowej [REDAKTOWANE] (dalej: Regulamin). Zgodnie z jego postanowieniami bocznica jest przeznaczona do załadunku, wyładunku oraz przeładunku przesyłek towarowych całowagonowych przybyłych na adres użytkownika bocznicy i włączanych do ruchu po sieci kolejowej zarządzanej przez [REDAKTOWANE]. Bocznica służy w szczególności do za/wyładunku produktów związanych z działalnością zakładu i jest przystosowana do wykonywania manewrów związanych z: podstawianiem i zabieraniem wagonów przez przewoźników kolejowych, przemieszczaniem wagonów w obrębie bocznicy, za- i wyładunkiem wagonów.

Zarządca zawarł umowę bocznicową nr [REDAKTOWANE], który to podmiot jest licencjonowanym przewoźnikiem w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. Umowa ta została zawarta 26 kwietnia 2013 r. i określa ona warunki eksploatacji bocznicy. Zgodnie z nimi [REDAKTOWANE] zobowiązało się podstawiać i zabierać próżne oraz ładowne wagony na i z punktu zdawczo-odbiorczego bocznicy użyte w przewozach realizowanych przez [REDAKTOWANE]. Natomiast Posiadacz bocznicy zobowiązuje się do przyjmowania wagonów przybyłych dla niego w stanie ładownym i próżnym oraz zamówionych przez niego pod załadunek wagonów próżnych.

Zgodnie z § 4 ust. 1 umowy bocznicowej, w godzinach określonych w planie obsługi bocznicy, bocznice obsługuje [REDAKTOWANE]. Plan obsługi bocznicy stanowi załącznik nr 1 do umowy bocznicowej, który ustala następujące reguły:

- 1) podstawianie wagonów na bocznice odbywać się będzie raz na dobę w godzinach 10:00-11:00 z wyjątkiem świąt;
- 2) zabieranie wagonów z bocznicy odbywać się będzie w grupach i kierunkach przewozu ustalonych przez [REDAKTOWANE] oraz w godzinach planowego podstawiania, tj. 10:00-11:00.

Procedurę transportu z wykorzystaniem bocznicy w Grajewie można przedstawić na przykładzie dostawy żywicy mocznikowej. Strona i Zainteresowany zawiera umowę z producentem tego wyrobu, która obejmuje transport żywicy do stacji Grajewo. Następnie

producent zawiera umowę ze spedytorem obejmującą transport towaru, a spedytor zleca transport przewoźnikowi [REDAKTOWANE]. Przewoźnik podstawia wagony z towarem na bocznice w Grajewie w oparciu o uzgodnienia z Zarządcą tej infrastruktury kolejowej, a Zarządcą przekazuje je Stronie lub Zainteresowanemu.

W latach 2017-2020 r. Strona w deklaracjach na podatek od nieruchomości ujmowała budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej jako „Bocznica kolejowa” (nr inw. [REDAKTOWANE]). Wskazana budowla znajduje się na działce [REDAKTOWANE]. Natomiast Zainteresowany w latach 2017-2020 r. ujmował w deklaracjach budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej jako „Tory” (nr inw. [REDAKTOWANE]). Wskazana budowla znajduje się na działce ewidencyjnej [REDAKTOWANE].

**W odpowiedzi na wezwanie tut. Organu Wnioskodawca uzupełnił stan faktyczny o następujące okoliczności:**

Wnioskodawcy i Zainteresowanemu przysługuje prawo własności infrastruktury kolejowej wchodzącej w skład bocznic kolejowej w Grajewie.

W przypadku Wnioskodawcy prawo własności infrastruktury kolejowej zostało wniesione do spółki jako wkład niepieniężny. Zainteresowany natomiast nabył przysługujące mu prawo własności infrastruktury kolejowej na podstawie zawartej przez niego umowy sprzedaży.

Wnioskodawca, Zainteresowany oraz [REDAKTOWANE] wchodzi w skład tej samej grupy kapitałowej i są tzw. spółkami siostrami. Zgodnie z pkt 1.3.1 Regulaminu pracy bocznic kolejowej znajdującej się w Grajewie [REDAKTOWANE] jest użytkownikiem tej bocznic i to na tym podmiocie spoczywa odpowiedzialność za obsługę bocznic będącej własnością Wnioskodawcy i Zainteresowanego.

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie:**

Czy od dnia 1 stycznia 2017 r. infrastruktura stanowiąca bocznice kolejową w Grajewie, w tym grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, podlega zwolnieniu z podatku od nieruchomości określonego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych?

**Zdaniem Wnioskodawcy,** infrastruktura stanowiąca bocznice kolejową w Grajewie, w tym grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne, od dnia 1 stycznia 2017 r. podlega zwolnieniu z podatku od nieruchomości określonego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Z dniem 30 grudnia 2016 r. weszła w życie ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1923) – dalej: Ustawa Nowelizująca. Zgodnie z art. 2 Ustawy Nowelizującej zmianie uległo brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL i obecnie ma on następującą treść: „Zwalnia się od podatku od nieruchomości: 1) grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która: a) jest udostępniana przewoźnikom kolejowym (...)”. Zmiana ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. (art. 21 pkt 3 Ustawy Nowelizującej).

Ustawa Nowelizująca zmodyfikowała zarówno zakres, jak i przesłanki zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL. Odnosnie zakresu to od 1 stycznia 2017 r. zwolnienie zaczęło obejmować wszystkie trzy przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości, tzn. grunty, budynki i budowle. Ustawodawca zrezygnował zatem z uprzednio istniejącego zawężenia zwolnienia jedynie do budowli i zajętych przez nie gruntów.

Natomiast treść przesłanek warunkujących zwolnienie zawarte w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL od 1 stycznia 2017 r. uległa modyfikacji, w ten sposób, że aby zastosować zwolnienie:

1. grunty, budynki i budowle muszą wchodzić w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym,
2. infrastruktura ta ma być udostępniana przewoźnikom kolejowym.

a) Pojęcie infrastruktury kolejowej od 1 stycznia 2017 r.

Odnosnie pierwszej przesłanki, doniosły wpływ na jej treść miały zmiany wprowadzone przez Ustawę Nowelizującą w przepisach o transporcie kolejowym. Modyfikacji uległa bowiem definicja infrastruktury kolejowej. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 4 pkt 1 UTK infrastruktura kolejowa obejmuje elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy. Stosownie do tego załącznika, w skład infrastruktury kolejowej wchodzi wymienione w nim elementy, do których zaliczane są m.in. tory kolejowe (pkt 1 załącznika), rampy towarowe, w tym w terminalach towarowych, wraz z drogami dowozu i odwozu towarów do dróg publicznych (pkt 7 załącznika), drogi technologiczne i przejścia wzdłuż torów, mury ogradzające, żywopłoty, ogrodzenia, pasy przeciwpożarowe, zasłony odśnieżne (pkt 8 załącznika), systemy oświetleniowe do celów ruchu kolejowego i bezpieczeństwa (pkt 9 załącznika), grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11 załącznika (pkt 12 załącznika). Elementy te muszą przy tym tworzyć część linii kolejowej, bocznicy kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub być przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania.

Do zakresu pojęcia „infrastruktura kolejowa” włączone zostały zatem bocznic kolejowe. Zmieniono przy tym brzmienie definicji samej bocznic kolejowej nadając art. 4 pkt 10 UTK nowe brzmienie: „bocznica kolejowa – wyznaczona przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa, połączona bezpośrednio lub pośrednio z linią kolejową, służąca do wykonywania czynności ładunkowych, utrzymaniowych lub postoju pojazdów kolejowych albo przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej”.

Z powyższego wynika, że rozszerzenie definicji infrastruktury kolejowej zawartej w przepisach o transporcie kolejowym bezpośrednio przekładało się zarówno na zakres, jak i warunki zwolnienia określonego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL. Zakres zwolnienia obejmuje obecnie wszystkie grunty, budynki i budowle wymienione w załączniku 1 do UTK, o ile tworzą część linii kolejowej, bocznic kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania. Tym samym podstawowy warunek zwolnienia określonego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL spełniają obecnie nie tylko elementy linii kolejowych, ale również bocznic kolejowych.

Prowadzi to do wniosku, że należąca do Strony i Zainteresowanego infrastruktura znajdująca się w Grajewie spełnia obecnie ustawowe przesłanki uznania za infrastrukturę kolejową. Zarządca nadał jej bowiem status bocznic kolejowej w sporządzonym statucie sieci kolejowej (dokument w załączeniu), jest połączona z linią kolejową nr [REDACTED] i jest ona niewątpliwie przeznaczona do wykonywania czynności ładunkowych, o czym świadczą postanowienia Regulaminu oraz umowa z [REDACTED]

W przedmiotowym przypadku do infrastruktury kolejowej stanowiącej elementy bocznic w Grajewie należą wykazywane w deklaracjach na podatek od nieruchomości budowle ujęte jako środki trwałe: „Bocznica kolejowa” (nr inw. [REDACTED]) w przypadku Strony i „Tory” (nr inw. [REDACTED]) w przypadku Zainteresowanego. W skład infrastruktury kolejowej stanowiącej część bocznic w Grajewie wchodzi również grunty, na których znajdują się wymienione budowle.

Odnosnie gruntów należy zwrócić uwagę na dotyczące ich sformułowanie zawarte w treści art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL – zgodnie z tym przepisem zwolnienie z podatku od nieruchomości dotyczy gruntów chodzących w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. Jak już wskazano przepisy o transporcie kolejowym w postaci art. 4 pkt 1 UTK oraz załącznik nr 1 do UTK zawierają katalog elementów stanowiących

infrastrukturę kolejową. Jednym z tych elementów są grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11 załącznika 1 do UTK (pkt 12 załącznika 1 do UTK). Zatem do infrastruktury kolejowej zaliczane będą całe działki ewidencyjne gruntów, o ile znajdują się na nich elementy infrastruktury kolejowej, przykładowo tory kolejowe. W konsekwencji zwolnieniu z podatku od nieruchomości przewidzianemu w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL podlegać będą również całe działki ewidencyjne.

Za powyższym stanowiskiem przemawia nie tylko jednoznaczne brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL w zw. z art. 4 pkt 1 UTK i pkt 12 załącznika nr 1 do UTK, ale również wykładnia historyczna przepisów dotyczących tego zwolnienia. Przed 1 stycznia 2017 r., czyli przed nowelizacją, zwolnieniu podlegały jedynie grunty zajęte pod budowlę, wprost zatem zawężono zakres zwolnienia. W Ustawie Nowelizującej ustawodawca zrezygnował z tego ograniczenia obejmując zakresem wszystkie grunty, które wchodzą w skład infrastruktury kolejowej.

Zaprezentowana wykładnia znajduje jednolite potwierdzenie w orzecznictwie. W wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2019 r. (sygn. akt II FSK 3032/18) sąd wskazał, że „Na podstawie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716) w brzmieniu 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 (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1727 z późn. zm.), która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym”.

Stanowisko to zostało potwierdzone również m.in. w :

- wyroku WSA w Gliwicach z dnia 18 września 2018 r. (sygn. akt I SA/GI 814/18): „Należy podkreślić, co jest istotne w sprawie, że z treści pkt 12 załącznika nr 1 wynika wyraźnie, że elementem infrastruktury są grunty oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11 tego załącznika, nie zaś ich części zajęte przez te elementy”;

- wyroku WSA w Łodzi z dnia 22 maja 2019 r. (sygn. akt I SA/Łd 36/19): „Reasumując, należy stwierdzić, że zwolnieniu na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. podlega powierzchnia całej działki ewidencyjnej, nawet jeżeli jest zajęta tylko w części przez infrastrukturę kolejową”. Zbieżne stanowisko zostało przedstawione w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 28 lutego 2019 r. (sygn. akt I SA/GI 1262/18).

W orzecznictwie wskazano również, że w obecnym stanie prawnym nie ma znaczenia klasyfikacja danego gruntu w ewidencji, o zwolnieniu decyduje bowiem spełnienie przesłanek wskazanych w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOŁ i niedopuszczalne jest wprowadzanie dodatkowych, nieprzewidzianych w tym przepisie, przesłanek. W wyroku WSA w Kielcach z dnia 20 grudnia 2018 r. (sygn. akt I SA/Ke 429/18) sąd stwierdził: „Reasumując, zwolnieniu na gruncie art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. podlega powierzchnia całej działki ewidencyjnej, nawet jeżeli jest zajęta tylko w części przez infrastrukturę kolejową, bez względu na rodzaj gruntu, jakim jest oznaczona w ewidencji gruntów i budynków”. Zbieżne stanowisko zajął WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 12 września 2018 r. (sygn. akt I SA/Bk 402/18): „To w jaki sposób działka jest oznaczona w ewidencji gruntów, nie ma znaczenia dla zakresu zwolnienia. Istotne jest faktyczne zajęcie gruntu przez wymienione w załączniku nr 1 elementy infrastruktury kolejowej”.

Uzupełniając powyższe należy wskazać, że o ile statut sieci kolejowej opracowany przez Zarządcę obowiązuje od 6 grudnia 2017 r. i od tego dnia infrastruktura w nim ujęta bez wątplenia zyskała status bocznicy kolejowej zgodnie z art. 4 pkt 10 i art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b UTK, to już od dnia 1 stycznia 2017 r. infrastruktura w Grajewie stanowiąca elementy wymienione w załączniku 1 do UTK była infrastrukturą kolejową w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym.

Nie ma przy tym znaczenia, że statut sieci kolejowej został opracowany przez Zarządcę 6 grudnia 2017 r., ponieważ zgodnie z art. 6 Ustawy Nowelizującej zarządcy infrastruktury obowiązani byli do sporządzenia statutów sieci kolejowej nie później niż do 9 grudnia 2017 r. Tym samym statut opracowany został w terminie. Nawet bowiem przy przyjęciu interpretacji art. 4 pkt 10 UTK zakładającej, że na bocznice kolejową również przed 9 grudnia 2017 r. można uznać jedynie drogę kolejową ujętą jako bocznica w statucie sieci, to infrastruktura w Grajewie nadal stanowi drogę kolejową w rozumieniu art. 4 pkt 1a UTK „droga kolejowa – tor kolejowy albo tory kolejowe wraz z elementami wymienionymi w pkt 2-12 załącznika nr 1 do ustawy, o ile są z nimi funkcjonalnie połączone, niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot”. Oznacza to, że do momentu przyznania infrastrukturze w Grajewie statusu bocznicy kolejowej w statucie sieci opracowanym przez Zarządcę stanowiła ona „inną drogę kolejową”, o której mowa w załączniku 1 do UTK i w związku z tym, w myśl tego załącznika, była traktowana na równi z liniami kolejowymi i bocznicami kolejowymi, a jej elementy stanowiły infrastrukturę kolejową w rozumieniu art. 4 pkt 1 UTK.



Podsumowując powyższe należy wskazać, że budowle wchodzące w skład bocznic w Grajewie i grunty na których są one położone od dnia 1 stycznia 2017 r. stanowiły infrastrukturę kolejową w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, o której to infrastrukturze mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL w obecnym brzmieniu.

b) Przesłanka udostępniania infrastruktury przewoźnikom kolejowym

Jak już wskazano, wraz z 1 stycznia 2017 r. zmianie uległo brzmienie przesłanki zawartej w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL odnoszącej się do udostępniania infrastruktury kolejowej. W poprzednim stanie prawnym brzmiała ona „jeżeli zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym”. Obecnie natomiast ma następującą treść: „która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym”. Przywołana zmiana miała donieść znaczenie dla kształtu zwolnienia infrastruktury kolejowej z podatku od nieruchomości, ponieważ starciła swoją aktualność dotychczasowa linia orzecznicza łącząca zwolnienie podatkowe z obowiązkiem udostępniania infrastruktury kolejowej uregulowanym w art. 29 i n. UTK. W treści znowelizowanego art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL nie odwołano się do „obowiązku udostępniania”, co prowadzi do odformalizowania tej przesłanki.

Dokonana przez ustawodawcę zmiana przepisów została zinterpretowana przez NSA następująco: „Z analizy konstrukcji przepisu art. 7 ust. 1 u.p.o.l. w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie wynika, iż w procesie wykładni pojęcia „jest udostępniana”, odmiennie niż to miało miejsce do 31 grudnia 2016 r., nie jest wymagane sięgnięcie do przepisów ustawy o transporcie kolejowym” – wyrok NSA z dnia 10 października 2017 r. (sygn. akt II FSK 2364/15). Od 1 stycznia 2017 r. dokonując wykładni zwrotu „która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym” nie należy rozumieć słowa „udostępnianie” jako bezpośredniego odesłania do przepisów art. 29 i n. UTK, ale odwołać się do znaczenia tego słowa w języku potocznym, co potwierdza orzecznictwo, w tym:

- „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 21 listopada 2018 r. (sygn. akt I SA/Gl 971/18);

- „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 Gliwicach z dnia 24 października 2018 r. (sygn. akt I SA/Gl 607/18);

- „Wbrew twierdzeniom organu interpretacja występującego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. terminu „udostępnienie” nie wymaga sięgnięcia do u.t.k., tak jak ma to miejsce w przypadku pierwszej przesłanki zwolnienia, tj. pojęcia infrastruktury kolejowej. Przesłankę tę należy interpretować literalnie, w oparciu o gramatyczne brzmienie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. i rozpatrywać zgodnie z dosłownym brzmieniem (faktyczny sposób wykorzystania infrastruktury kolejowej)” – wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 września 2018 r. (sygn. akt I SA/Bk 402/18).

Okoliczność, że bocznicą w Grajewie została określona w statucie sieci Zarządcy jako bocznicą prywatną nie wyłącza przy tym spełnienia przez nią przesłanki udostępnienia jej infrastrukturze przewoźnikom kolejowym. W treści art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOŁ brak jest bowiem jakichkolwiek wyłączeń odnoszących się do posiadania przez infrastrukturę kolejową statusu prywatnej. Jak zauważył WSA w Opolu w wyroku z dnia 8 lutego 2018 r. (sygn. akt I SA/Op 2/18): „Zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest przedmiotowe i kwestia własności infrastruktury kolejowej pozostaje poza zakresem zwolnienia. Gdyby ustawodawca chciał wyłączyć ze zwolnienia infrastrukturę prywatną, której częścią są przedmiotowe bocznicę, mógłby to uczynić przy omawianej nowelizacji art. 7 i rzeczywiście wprowadzić zapis, że zwolnienie nie dotyczy infrastruktury prywatnej. Tymczasem ustawodawca ograniczył się zaś wyłącznie do wskazania, że zwolnieniu podlegają grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu u.t.k.”. Tożsamy stanowisko zajął WSA w Krakowie w wyroku z dnia 11 września 2019 r. (sygn. akt I SA/Kr 234/19): „Zasadny jest również zarzut błędu wykładni art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w zw. z art. 4 pkt 1 u.t.k. poprzez dokonanie wykładni ograniczającej i uznanie, że przedmiotowe zwolnienie nie stosuje się do infrastruktury prywatnej. Powyższe przepisy nie wprowadzają bowiem kryterium podmiotowego, a opierają się jedynie na przesłankach przedmiotowych. Osoba właściciela nie ma zatem wpływu na zastosowanie omawianego zwolnienia”.

Powyższe pozwala ustalić, że bocznicą w Grajewie może być przedmiotem udostępnienia przewoźnikom kolejowym jako infrastruktura prywatna, a takie udostępnienie będzie miało miejsce, jeżeli infrastruktura kolejowa bocznicą jest „udostępniana” w potocznym rozumieniu tego słowa. W tym kontekście należy po pierwsze wskazać, że bocznicą w Grajewie spełnia wszystkie prawne wymogi udostępnienia jej przewoźnikom kolejowym. W latach 2017-2020 posiada ona świadectwo bezpieczeństwa wydane decyzją Prezesa Urzędu Transportu Kolejowego, Zarządca opracował regulamin pracy bocznicą oraz statut sieci kolejowej nadając jej status infrastruktury prywatnej.

Odnosnie okoliczności świadczących o tym, że infrastruktura jest udostępniana przewoźnikom kolejowym w orzecznictwie wskazano, że „Nie ma podstaw, do uwzględnienia twierdzenia, że wskazane „udostępnianie” ma być nieograniczone, nielimitowane. Umożliwienie korzystania z czegoś, jak należy rozumieć udostępnianie, nie obejmuje takich warunków. Skoro ustawodawca takich wymogów nie sformułował, nie ma podstaw, by ograniczać zakres analizowanego zwolnienia. Oznacza to, że skoro ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji wynika, iż infrastruktura kolejowa jest wykorzystywana przez licencjonowanego przewoźnika kolejowego, na podstawie umowy świadczenia usług w zakresie obsługi bocznicy kolejowej skarżącej Spółki, to należy przyjąć, że dana infrastruktura jest udostępniana” — wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 czerwca 2018 r. (sygn. akt I SA/Bk 245/18).

Podobne stanowisko zajął WSA w Kielcach w wyroku z dnia 16 listopada 2017 r. (sygn. akt I SA/Ke 531/17): „Oznacza to, że skoro ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji wynika, iż infrastruktura kolejowa jest wykorzystywana przez licencjonowanego przewoźnika kolejowego, na podstawie umowy świadczenia usług w zakresie obsługi bocznicy kolejowej Spółki, to należy przyjąć, że dana infrastruktura jest udostępniana”.

Mając na uwadze powyższe, Strona i Zainteresowany przedkładają w załączeniu umowę bocznicową zawartą z [REDAKTOWANE], który to podmiot jest licencjonowanym przewoźnikiem w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym. Umowa ta określa zasady korzystania z bocznicy przez [REDAKTOWANE], a jej treść przesądza o udostępnieniu infrastruktury kolejowej temu przewoźnikowi. Przewoźnik bowiem obsługuje bocznice poprzez podstawianie/odbieranie składów próżnych oraz ładownych wagonów na/z punktu zdawczo-odbiorczego zlokalizowanego na obszarze bocznicy. W konsekwencji ruch kolejowy pomiędzy stacją a punktem zdawczo-odbiorczym na bocznicy może wykonywać jedynie licencjonowany przewoźnik kolejowy. Warto wskazać, że umowy o tożsamej treści były przedmiotem analizy w wyrokach WSA w Białymstoku z dnia 19 czerwca 2018 r. (sygn. akt I SA/Bk 245/18) oraz WSA we Wrocławiu z dnia 26 września 2018 r. (sygn. akt I SA/Wr 681/18) i w obydwu rozstrzygnięciach uznano, że bocznice podlegają udostępnieniu w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOŁ.

Warto jeszcze zwrócić uwagę, że w orzecznictwie zwrot „jest udostępniana” rozumiany jest szeroko, o czym świadczy pogłębiona analiza językowa przeprowadzona przez WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 16 października 2018 r. (sygn. akt I SA/Wr 779/18), którą warto

tutaj przytoczyć *in extenso*: „Tym samym, interpretacja występującego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. pojęcia „jest udostępniana” nie wymaga sięgnięcia do u.t.k., tak jak ma to miejsce w przypadku pierwszej przesłanki zwolnienia, tj. pojęcia infrastruktury kolejowej. Ponadto, zmiana brzmienia przepisu (od 1 stycznia 2017 r.) polegająca na zastąpieniu sformułowania „jeżeli zarządca infrastruktury był obowiązany do jej udostępniania” sformułowaniem „jest udostępniana” wskazuje na odformalizowanie tej przesłanki. Przesłankę tę należy więc interpretować literalnie, w oparciu o gramatyczne brzmienie przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., dlatego pojęcie „jest udostępniana” nie oznacza - jak przyjął organ podatkowy - tylko faktycznego/rzeczywistego wykorzystania bocznicy kolejowej, lecz - zdaniem Sądu - oznacza także możliwość jej wykorzystania. Wskazany pogląd organu podatkowego byłby prawidłowy gdyby w przepisie tym ustawodawca zastosował czasownik w formie imiesłowu przymiotnikowego biernego utworzonego od czasownika dokonanego, tzn. „jest udostępniony”. Tymczasem ustawodawca przez zamieszczenie określenia „jest udostępniany” zastosował czasownik w formie imiesłowu przymiotnikowego utworzonego od czasownika niedokonanego, oznaczającego czynność, która trwa. Niewątpliwie tak dokonana gramatyczna wykładnia przepisu art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. ma znaczenie z tego względu, że przepis ten pozwala na zwolnienie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów zajętych pod bocznicę kolejową, która nie tylko jest faktycznie wykorzystywana przez przewoźników kolejowych, ale także może być wykorzystana. Słuszny jest zatem pogląd Skarżącej, że przesłankę „jest udostępniana” należy interpretować jako „pozostawanie w gotowości do udostępniania”.

W oparciu o dokonaną wykładnię art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) UPOL oraz przywołane orzecznictwo, Strona i Zainteresowany wskazują, że, mając na uwadze załączone do niniejszego wniosku dokumenty w postaci świadectwa bezpieczeństwa, regulaminu pracy bocznicy kolejowej, statutu sieci opracowanego przez Zarządcę oraz umowy zawartej z , przesłanka udostępnienia przewoźnikowi kolejowemu, rozumiana jako umożliwienie korzystania z bocznicy w Grajewie, została spełniona.

Podsumowując, o objęciu infrastruktury stanowiącej bocznicę kolejową w Grajewie, w tym gruntów rozumianych jako całe działki ewidencyjne, zwolnieniem określonym w art. 7 ust. 1 pkt. 1 lit a) UPOL od dnia 1 stycznia 2017 r. świadczy:

1. spełnianie przez tę infrastrukturę definicji infrastruktury kolejowej zawartej w art. 4 pkt 1 UTK w zw. z załącznikiem 1 do UTK,
2. spełnianie przez bocznicę technicznych i prawnych warunków udostępnienia jej przewoźnikom,

3. udostępnienie boczniccy  na podstawie umowy bocznicowej

Strona i Zainteresowany wnoszą o potwierdzenie, że zaprezentowane przez nich stanowisko i rozumienie treści przepisów w odniesieniu do przedstawionego pytania jest prawidłowe.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.**

Na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1170 z późn. zm.) – dalej: „uopiol”, podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

- 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3;
- 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych;
- 3) użytkownikami wieczystymi gruntów;
- 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:
  - a) wynika z umowy zawartej z właścicielem, Agencją Nieruchomości Rolnych lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
  - b) jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

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

- 1) grunty;
- 2) budynki lub ich części;
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Powyższa norma prawna wyraża zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, którym są m.in. grunty, budynki lub ich części, oraz budowle lub ich części, przy czym w przypadku budowli – wyłącznie te, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Jak stanowi art. 46 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.) – dalej: „KC”, nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej

stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Powyższe prowadzi do wniosku, że przez grunty należy rozumieć części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności.

Podkreślenia wymaga, że przedmiotem opodatkowania w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 uopiol są grunty, nie zaś działki ewidencyjne.

W § 9 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1034 z późn. zm.) wskazano, że działkę ewidencyjną stanowi ciągły obszar gruntu, położony w granicach jednego obrębu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych.

Działka ewidencyjna stanowi zatem wyodrębniony, ciągły obszar gruntu, jednorodny pod względem prawnym, wydzielony z otoczenia za pomocą linii granicznych.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 uopiol budowla to obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, a także urządzenie budowlane w rozumieniu przepisów prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem.

Z kolei przez budynek należy rozumieć obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach (art. 1a ust. 1 pkt 1 uopiol).

Jak stanowi art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) uopiol zwalnia się od podatku od nieruchomości grunty, budynki i budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, która jest udostępniana przewoźnikom kolejowym.

Z tego przepisu wynika, że zwolnione z podatku od nieruchomości są grunty, budynki i budowle które spełniają jednocześnie dwie przesłanki:

- 1) wchodzi w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym;
- 2) infrastruktura ta jest udostępniana przewoźnikom kolejowym.

W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2017 r. zwolnieniu z podatku od nieruchomości podlegają zatem budynki, budowle i grunty, które spełniają jednocześnie dwie wyżej wymienione przesłanki.

Celem ustalenia, czy zastosowanie znajduje przedmiotowe zwolnienie, ustawodawca odsyła do przepisów o transporcie kolejowym w odniesieniu do pierwszej z wyżej wymienionych przesłanek, tj. w zakresie ustalenia czy dany grunt, budynek lub budowla wchodzi w skład infrastruktury kolejowej, zaś w odniesieniu do drugiej przesłanki, wobec braku takiego odesłania, przyjmować należy znaczenie potoczne zwrotu „udostępniania” infrastruktury przewoźnikom kolejowym.

Definicja infrastruktury kolejowej zawarta jest w art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 1727 z późn. zm.) – dalej: „UTK”. Na podstawie tego przepisu, użyte w ustawie określenia oznaczają: infrastruktura kolejowa - elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy.

Załącznik nr 1 do UTK zawiera wykaz elementów infrastruktury kolejowej. Zgodnie z tym załącznikiem, w skład infrastruktury kolejowej wchodzi następujące elementy, pod warunkiem że tworzą część linii kolejowej, bocznic kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania:

- 1) tory kolejowe, w tym rozjazdy i skrzyżowania torów, wchodzące w ich skład szyny, szyny żłobkowe, kierownice, odbojnice, prowadnice, zwrotnice, krzyżownice i inne elementy rozjazdów, podkłady kolejowe i przytwierdzenia, drobne elementy nawierzchni kolejowej, podsypka w tym tłuczeń i piasek;
- 2) obrotnice i przesuwnice;
- 3) podtorze, w szczególności nasypy i przekopy, systemy kanałów i rowów odwadniających, rowy murowane, ściany osłonowe, roślinność posadzona w celu ochrony skarp;
- 4) obiekty inżynieryjne: mosty, wiadukty, przepusty i inne konstrukcje mostowe, tunele, przejścia nad i pod torami, mury oporowe i umocnienia skarp;
- 5) nastawnie, urządzenia sterowania ruchem kolejowym, w tym urządzenia zabezpieczające, sygnalizacyjne i łącznościowe na szlaku, w stacjach i stacjach rozrządowych, urządzenia służące do wytwarzania, przetwarzania i dystrybucji prądu elektrycznego do celów sygnalizacji i łączności; budynki, w których takie urządzenia lub instalacje się znajdują; przytorowe urządzenia kontroli bezpiecznej jazdy pociągów i wykrywania stanów awaryjnych w przejeżdżającym taborze; hamulce torowe; urządzenia do ogrzewania rozjazdów;

- 6) perony wraz z infrastrukturą umożliwiającą dotarcie do nich pasażerom, pieszo lub pojazdem, z drogi publicznej lub dworca kolejowego;
- 7) rampy towarowe, w tym w terminalach towarowych, wraz z drogami dowozu i odwozu towarów do dróg publicznych;
- 8) drogi technologiczne i przejścia wzdłuż torów, mury ogradzające, żywopłoty, ogrodzenia, pasy przeciwpożarowe, zasłony odśnieżne;
- 9) przejazdy kolejowo-drogowe i przejścia w poziomie szyn, w tym urządzenia i systemy służące zapewnieniu bezpieczeństwa ruchu drogowego i pieszego;
- 10) systemy oświetleniowe do celów ruchu kolejowego i bezpieczeństwa;
- 11) urządzenia przetwarzania i rozdziału energii elektrycznej na potrzeby zasilania trakcyjnego: podstacje, kable zasilające pomiędzy podstacjami i przewodami jezdnyymi, sieć trakcyjna wraz z konstrukcjami wsporczyymi, trzecia szyna z konstrukcjami wsporczyymi;
- 12) grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.

Wobec powyższego elementy wymienione w pkt 1-12 załącznika nr 1 do UTK, które tworzą część linii kolejowej, bocznic kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub są przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania, spełniają pierwszą z przesłanek do zastosowania zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) uopiol, tj. wchodzi one w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym.

Odnosząc się do ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1923), na którą wskazuje Wnioskodawca, należy wskazać, że w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającej zmiany do ustawy o transporcie kolejowym od 1 stycznia 2017 r. (Sejm RP VIII kadencji Nr druku: 840) wskazano, że celem projektowanej nowelizacji było dostosowanie krajowych norm prawnych w zakresie transportu kolejowego do zmiany prawa Unii Europejskiej wprowadzonej postanowieniami dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2012/34/UE z dnia 21 listopada 2012 r. w sprawie utworzenia jednolitego europejskiego obszaru kolejowego (Dz.Urz.UE.L 343 z 14.12.2012, str. 32) – dalej: „Dyrektywa 2012/34/UE”, oraz przepisów wykonawczych wydanych na jej podstawie. Istota tych zmian sprowadzała się do zaliczenia bocznic kolejowej do infrastruktury kolejowej oraz uznania użytkownika bocznic kolejowej za zarządcę tej infrastruktury.

Art. 3 pkt 3 Dyrektywy 2012/34/UE stanowi: „infrastruktura kolejowa” oznacza elementy



wymienione w załączniku I. Załącznik I zawiera wykaz pozycji infrastruktury kolejowej. Mianowicie: W skład infrastruktury wchodzi następujące pozycje, pod warunkiem że tworzą część drogi kolejowej, łącznie z bocznicami, lecz z wyłączeniem linii znajdujących się na obszarze warsztatów naprawczych taboru kolejowego, wagonowni lub lokomotywowni, oraz z wyłączeniem prywatnych linii lub bocznic, odgałęziających się od torów stacyjnych i szlakowych:

- powierzchnia gruntów,
- tory i podtorze, w szczególności nasypy, przekopy, systemy kanałów i rowów odwadniających, rowy murowane, przepusty, ściany osłonowe, roślinność posadzona w celu ochrony skarp itd.; perony pasażerskie i rampy towarowe, w tym na stacjach pasażerskich i w terminalach towarowych; drogi technologiczne i przejścia wzdłuż torów; mury ogradzające, żywopłoty, ogrodzenia; pasy przeciwpożarowe; urządzenia do ogrzewania rozjazdów; skrzyżowania torów kolejowych itd.; osłony przeciwsniegowe,
- obiekty inżynieryjne: mosty, przepusty i inne konstrukcje mostowe, tunele, przejścia nad i pod torami; mury oporowe i umocnienia skarp itd.,
- przejazdy kolejowe, w tym urządzenia służące zapewnieniu bezpieczeństwa ruchu drogowego,
- nawierzchnia kolejowa, w szczególności szyny, szyny żłobkowe, kierownice (odbojnice); podkłady kolejowe i przytwierdzenia, drobne elementy nawierzchni kolejowej, podsypka, w tym tłuczeń i piasek; zwrotnice, krzyżownice i inne elementy rozjazdów itd.; obrotnice i przesuwnice (z wyjątkiem zastrzeżonych wyłącznie dla lokomotyw),
- drogi dostępu dla pasażerów i towarów, w tym drogi dojazdowe i drogi dla pasażerów przybywających lub oddalających się pieszo,
- urządzenia zabezpieczające, sygnalizacyjne i łącznościowe na szlaku, w stacjach i stacjach rozrządowych, w tym urządzenia służące do wytwarzania, przetwarzania i dystrybucji prądu elektrycznego do celów sygnalizacji i łączności; budynki, w których takie urządzenia lub instalacje się znajdują; hamulce torowe,
- systemy oświetleniowe do celów ruchu kolejowego i bezpieczeństwa,
- urządzenia przetwarzania i rozdziału energii elektrycznej na potrzeby zasilania trakcyjnego: podstacje, kable zasilające między podstacjami i przewodami jezdnyymi, zawieszania łańcuchowe sieci trakcyjnej; trzecia szyna z konstrukcjami wsporczymi,
- budynki wykorzystywane przez dział infrastruktury, w tym pewna część instalacji służących pobieraniu opłat za przewóz.

**Z opisu stanu faktycznego wynika, że Strona i Zainteresowany są podmiotami z siedzibą**

w Grajewie prowadzącymi działalność gospodarczą

. W związku z prowadzoną działalnością Strona i Zainteresowany posiadają bocznice kolejową w Grajewie zapewniającą transport materiałów niezbędnych w procesie produkcji.

Bocznica obejmuje tory kolejowe. Przy torach znajdują się punkty ładunkowe przeznaczone między innymi do: składowania drewna, rozładunku oleju opałowego, składowania miazgi opałowego.

Zarządcą infrastruktury kolejowej tworzącej bocznice jest [REDAKTOWANO]. Zarządca posiada ważne świadectwo bezpieczeństwa nr [REDAKTOWANO] wydane dla bocznicy w Grajewie decyzją Prezesa Urzędu Transportu Kolejowego z dnia 19 sierpnia 2019 r. Bocznica w Grajewie została również ujęta w opracowanym przez Zarządcę satucie sieci kolejowej z dnia 6 grudnia 2017 r. i przyznano jej status infrastruktury prywatnej.

Zarządca zawarł umowę bocznicową nr [REDAKTOWANO] który to podmiot jest licencjonowanym przewoźnikiem w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym.

Wnioskodawcy i Zainteresowanemu przysługuje prawo własności infrastruktury kolejowej wchodzącej w skład bocznicy kolejowej w Grajewie.

W przypadku Wnioskodawcy prawo własności infrastruktury kolejowej zostało wniesione do spółki jako wkład niepieniężny. Zainteresowany natomiast nabył przysługujące mu prawo własności infrastruktury kolejowej na podstawie zawartej przez niego umowy sprzedaży.

Wnioskodawca, Zainteresowany oraz [REDAKTOWANO] wchodzi w skład tej samej grupy kapitałowej i są tzw. spółkami siostrami. Zgodnie z pkt 1.3.1 Regulaminu pracy bocznicy kolejowej znajdującej się w Grajewie [REDAKTOWANO] jest użytkownikiem tej bocznicy i to na tym podmiocie spoczywa odpowiedzialność za obsługę bocznicy będącej własnością Wnioskodawcy i Zainteresowanego.

**Wątpliwości Wnioskodawcy** dotyczą zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) uopiol dla infrastruktury stanowiącej bocznice kolejową w Grajewie, w tym dla gruntów rozumianych jako całe działki ewidencyjne.

Odnosząc się w pierwszej kolejności do bocznicy kolejowej, wskazać należy iż bocznica kolejowa stanowi budowlę, w myśl definicji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 2 uopiol. Wobec odesłania do cyt. wyżej przepisów o transporcie kolejowym przyjąć należy, że bocznica kolejowa wchodzi w skład infrastruktury kolejowej. W treści załącznika nr 1 do UTK wprost wskazano że w skład infrastruktury wchodzi elementy tworzące bocznice kolejową.

Odnosząc się natomiast do drugiej przesłanki wskazać należy, że art. 3 ust. 1 uopiol wskazuje na podmioty, które są uznawane za podatników podatku od nieruchomości. Wśród nich znajdują się osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych. Oznacza to, że spełnienie warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia od podatku od nieruchomości spoczywa na podatniku. W stanie faktycznym przedstawionym przez Wnioskodawcę to nie Wnioskodawca, będący podatnikiem udostępnia bocznicę kolejową licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu, ale odrębny od Wnioskodawcy podmiot. Okoliczność, że to [REDAKTOR] zawarła umowę bocznicową z [REDAKTOR], tj. z licencjonowanym przewoźnikiem kolejowym, nie daje Wnioskodawcy możliwości zastosowania przedmiotowego zwolnienia. Zarządca [REDAKTOR] nie jest bowiem podatnikiem przedmiotowej nieruchomości. Okoliczność, że to [REDAKTOR] udostępnia infrastrukturę nie pozwala na zastosowanie zwolnienia u Wnioskodawcy.

Stwierdzić zatem należy, że bocznica kolejowa, o ile wchodzi w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, to nie jest udostępniana przez Wnioskodawcę przewoźnikowi kolejowemu.

Odnosząc się natomiast do objęcia zwolnieniem całych działek ewidencyjnych, wskazać należy, iż w świetle przedstawionego stanu prawnego przedmiotem opodatkowania są grunty, przy czym ustawodawca wprowadził określone zwolnienia przedmiotowe. Zwolnienie od podatku od nieruchomości jest wyjątkiem od ogólnej zasady powszechności opodatkowania, w związku z tym przepisy dotyczące zwolnień muszą być interpretowane ściśle, zgodnie z ich wykładnią językową.

Analogicznie jak dla bocznicy kolejowej, dla gruntu znajdzie zastosowanie zwolnienie od podatku na podstawie analizowanego przepisu, pod warunkiem, że wchodzi w skład infrastruktury kolejowej oraz jest udostępniany przewoźnikom kolejowym. Brak spełnienia choćby jednej z tych przesłanek wyłącza grunt z możliwości objęcia go przedmiotowym zwolnieniem.

Analizując zatem pierwszą z przesłanek należy zauważyć, że w pkt 12 załącznika nr 1 do UTK wymieniono grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11, które – mając na uwadze wstęp zawarty w załączniku nr 1 – wchodzi w skład infrastruktury kolejowej 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.

W świetle powyższego, za grunty wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym, należy uznać grunty tworzące część linii kolejowej, bocznicy kolejowej lub innej drogi kolejowej, lub przeznaczone do zarządzania nimi, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania, które jednocześnie:

- 1) są oznaczone jako działki ewidencyjne;
- 2) znajdują się na nich elementy wymienione w pkt 1-11.

W świetle powyższego grunty tworzące bocznice kolejową, które nie są oznaczone jako działki ewidencyjne, lub na których nie znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11 nie są objęte zwolnieniem, na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) uopiol. W świetle powyższego przepisu, użyty zwrot „na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11” należy odnosić do użytego w tym punkcie sformułowania „grunty”, nie zaś do działek ewidencyjnych. Wskazuje na to prawidłowa wykładnia językowa przepisu.

W świetle obowiązujących przepisów o podatku od nieruchomości możliwe jest, że jedna działka ewidencyjna objęta jest różnymi stawkami podatku od nieruchomości, albowiem przedmiotem opodatkowania nie są działki ewidencyjne, lecz grunty. Zatem stawka podatku lub zwolnienie nie jest ustalane dla działki ewidencyjnej, lecz dla danej powierzchni gruntów. Z pkt 12 wynika, że grunt ma być wyłącznie „oznaczony” jako działka ewidencyjna. Nie oznacza to, że cała działka ewidencyjna będzie kwalifikowana do zwolnienia. Potwierdza to zasada ścisłej interpretacji zwolnień od podatku, w świetle której zwolnienia w tym przypadku nie można rozszerzać na grunty, na których nie znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11. W ocenie tut. Organu, za słuszne można byłoby uznać stanowisko Wnioskodawcy, w sytuacji gdy w pkt 12 zamiast wyrazu „oznaczone”, użyto zwrotu „rozumiane jako”, albo „stanowiące całe” dopiero wówczas, dalsza część tj. „na których znajdują się (...)” odnosiłaby się do całych działek ewidencyjnych.

W świetle powyższej wykładni językowej stwierdzić należy, że wyłącznie te grunty, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11, oraz które są jednocześnie oznaczone jako działki ewidencyjne podlegają zwolnieniu przy spełnieniu jednego z trzech warunków z art. 7 ust. 1 pkt 1 uopiol. Natomiast grunty w tej części, na których nie znajdują się te elementy nie są objęte tym zwolnieniem.

O ile w rozpatrywanym stanie faktycznym mamy do czynienia w całości z gruntami oznaczonymi jako działki ewidencyjne, to tylko część gruntu tworzy bocznicę kolejową, na którym znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.

W świetle powyższego, grunty na których nie znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11 załącznika nr 1 do UTK nie są objęte zwolnieniem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) uopiol.

Również grunty, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11 nie są objęte przedmiotowym zwolnieniem, albowiem nie są udostępniane przez Wnioskodawcę przewoźnikom kolejowym, co zostało już wyjaśnione w kontekście zastosowania zwolnienia dla samej bocznicy kolejowej.

Końcowo można również zaznaczyć, że wbrew stanowisku Wnioskodawcy, w wyniku zmiany wprowadzonej od 1 stycznia 2017 r. w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit a) uopiol ustawodawca nie zrezygnował z uprzednio istniejącego zawężenia zwolnienia jedynie do budowli i zajętych przez nie gruntów. Celem zmian nie było rozszerzenie zakresu stosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości, lecz dostosowanie przepisów krajowych do przepisów unijnych. Z przepisów UTK obowiązujących od 1 stycznia 2017 r. wynika również, że w skład infrastruktury kolejowej wchodzi wyłącznie te grunty, na których znajdują się budowle, co zostało wyżej wyjaśnione, wobec czego dla takiej wykładni nie jest konieczne aby również w art. 7 ust. 1 pkt 1 uopiol zostało wskazane, iż chodzi o grunty zajęte przez budynki i budowle. Ustawodawca wykreślił z art. 7 ust. 1 uopiol treść: „*oraz zajęte przez nie grunty*” albowiem w znowelizowanych przepisach o transporcie kolejowym wskazano, że chodzi o grunty, na których znajdują się elementy infrastruktury kolejowej, przez co należy rozumieć faktyczne znajdowanie się na danym gruncie (stanowiącym nawet część działki ewidencyjnej) tych elementów.

Przepisy Dyrektywy 2012/34/UE, które zostały implementowane do UTK, zawierają w artykule 3 pkt 3 definicję infrastruktury kolejowej, zgodnie z którą „infrastruktura kolejowa” oznacza elementy wymienione w załączniku I. W tym załączniku jest mowa, że w skład infrastruktury wchodzi między innymi powierzchnia gruntów (tiret pierwszy), pod warunkiem że tworzy część drogi kolejowej, łącznie z bocznicami, lecz z wyłączeniem linii znajdujących się na obszarze warsztatów naprawczych taboru kolejowego, wagonowni lub lokomotywowni, oraz z wyłączeniem prywatnych linii lub bocznic, odgałęziających się od torów stacyjnych i szlakowych.

Analiza przepisów Dyrektywy potwierdza, że wyłącznie ta powierzchnia gruntów, która spełnia powyższe warunki wchodzi w skład infrastruktury kolejowej. Załącznik I nie wskazuje bowiem na działki ewidencyjne, ale na powierzchnię gruntu. Również w UTK jest mowa, że w skład infrastruktury wchodzi grunty, a nie działki ewidencyjne. Przepisy UTK wskazują jedynie, że grunty mają mieć oznaczenie jako działki ewidencyjne. Podkreślenia wymaga, że to grunty, nie zaś działki, stanowią przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości.

Jak wynika z opisu sprawy bocznicą kolejową, oraz grunty są wykorzystywane przez Wnioskodawcę na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, co oznacza, że Wnioskodawca zobowiązany jest do opodatkowania bocznicę jako budowlę związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą, natomiast grunty, o których mowa w stanie faktycznym - jako grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Podsumowując zwolnieniu na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) uopiol nie podlega infrastruktura stanowiąca bocznicę kolejową, ani grunty rozumiane jako całe działki ewidencyjne. **Wobec tego stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.**

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregośkolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność. Prawdliwość zakwalifikowania opisanej infrastruktury jako bocznicę kolejowej może być weryfikowana wyłącznie w ramach postępowania wymiarowego.

Zaznaczenia wymaga, że organ podatkowy jest ściśle związany przedstawionym we wniosku opisem stanu faktycznego. Wnioskodawca ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego.

Ponadto, odnosząc się do powołanych przez Wnioskodawcę wyroków należy wskazać, że zostały one wydane w indywidualnych sprawach, w których indywidualnie oceniano stan faktyczny/zdarzenie przyszłe i stanowisko wnioskodawcy. Powołane wyroki nie stanowią źródła prawa i tutejszy Organ nie jest nimi związany.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia. Wydając interpretację Organ podatkowy opiera swoje stanowisko wyłącznie na przedstawionym, w treści wniosku, stanie faktycznym. Załączone dokumenty nie mogły być brane pod uwagę przy dokonywaniu oceny własnego stanowiska Wnioskodawcy w sprawie. Analiza dokumentów może nastąpić wyłącznie w postępowaniu wymiarowym.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r., poz. 2193 z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, ul. Henryka Sienkiewicza 84, 15-005 Białystok, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Burmistrz Miasta Grajewo, ul. Strażacka 6a, 19-200 Grajewo lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Urzędu Miasta Grajewo na platformie ePUAP: /x875c7cgk1/SkrytkaESP

W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

BURMISTRZ MIASTA

*mgr Dariusz Latarowski*

Otrzymują:

- 1) Wnioskodawca:
- 2) Zainteresowany:
- 3) a/a.

