

Zwolnienie podatkowe od podatku od nieruchomości dla budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej oraz zajętych pod nie gruntów, jeżeli zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym

Spis treści

- I. Stan prawny
- II. Zakres powiązania istniejącego pomiędzy ustawą o podatkach i opłatach lokalnych a ustawą o transporcie kolejowym
- III. Kazus zarządcy infrastruktury kolejowej
- IV. Zwolnienie z opłat z tytułu użytkowania wieczystego
- V. Kazus bocznic kolejowej
- VI. Podsumowanie

Streszczenie

Sformułowania art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, dotyczące zwolnienia od podatku od nieruchomości, poprzez swoją niejednoznaczność wzbudzają szereg wątpliwości zarówno podatników, jak i organów podatkowych. Autorka zwraca uwagę na istniejący zakres powiązania pomiędzy ustawą o podatkach i opłatach lokalnych a ustawą z 23 marca 2003 r. o transporcie kolejowym. Głównym problemem poruszonym w niniejszym opracowaniu jest zwolnienie podatkowe od podatku od nieruchomości dla budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej oraz zajętych pod nie gruntów, jeżeli zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości; zarządca infrastruktury kolejowej; bocznic kolejowa; użytkowanie wieczyste.

I. Stan prawny

Przepisy ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: upol)¹, które dotyczą zwolnień od podatku od nieruchomości, stosowane w praktyce wzbudzają wątpliwości nie tylko samych podatników, również lecz także organów podatkowych. Zgodnie z art. 7 ust. 1 upol, zwalnia się od podatku od nieruchomości:

* Katarzyna Wróbel – aplikant adwokacki Izby Adwokackiej w Warszawie; e-mail: ka_wrobel@op.pl

¹ Ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j.: Dz. U. z 2010 r., nr 95, poz. 613, ze zm.).

- 1) budowle wchodzące w skład infrastruktury kolejowej w rozumieniu przepisów o transporcie kolejowym oraz zajęte pod nie grunty, jeżeli:
 - a) zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania licencjonowanym przewoźnikom kolejowym lub
 - b) są przeznaczone wyłącznie do przewozu osób wykonywanego przez przewoźnika kolejowego, który równocześnie zarządza tą infrastrukturą bez udostępniania jej innym przewoźnikom;
 - c) tworzą linie kolejowe o szerokości torów większej niż 1435 mm;
- 2) grunty, budynki i budowle pozostałe po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków – do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego – nie dłużej jednak niż przez 3 lata od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wydano ostateczną decyzję lub weszło w życie rozporządzenie, wyrażające zgodę na likwidację linii lub ich odcinków, wydane w trybie przewidzianym w przepisach o transporcie kolejowym – z wyjątkiem zajętych na działalność inną niż działalność, o której mowa w przepisach o transporcie kolejowym.

Problematykę transportu kolejowego regulują przepisy ustawy z 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (dalej: utk)². Ustawa ta zawiera rozbudowany katalog definicji. Zgodnie z art. 4 utk, użyte w ustawie określenia oznaczają:

- 1) infrastruktura kolejowa – linie kolejowe oraz inne budowle, budynki i urządzenia wraz z zajętymi pod nie gruntami, usytuowane na obszarze kolejowym, przeznaczone do zarządzania, obsługi przewozu osób i rzeczy, a także utrzymania niezbędnego w tym celu majątku zarządcy infrastruktury;
 - 1a) droga kolejowa – nawierzchnię kolejową wraz z podtorzem i budowlami inżynieryjnymi oraz gruntem, na którym jest usytuowana;
 - 2) linia kolejowa – drogę kolejową mającą początek i koniec wraz z przyległym pasem gruntu, na którą składają się odcinki linii, a także budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do prowadzenia ruchu kolejowego wraz z zajętymi pod nie gruntami;
(...)
 - 3) przyległy pas gruntu – grunty wzdłuż linii kolejowych, usytuowane po obu ich stronach, przeznaczone do zapewnienia bezpiecznego prowadzenia ruchu kolejowego;
 - 3a) pas gruntu pod linię kolejową – powierzchnię gruntu wykorzystywaną do budowy lub przebudowy linii kolejowej określoną w decyzji o ustaleniu lokalizacji linii kolejowej;
 - 4) sieć kolejowa – układ połączonych ze sobą linii kolejowych, stacji i terminali kolejowych oraz wszystkich rodzajów stałego wyposażenia niezbędnego do zapewnienia bezpiecznej i ciągłej eksploatacji systemu kolei, będący własnością zarządcy infrastruktury lub zarządzany przez zarządcę infrastruktury;
(...)
 - 5) odcinek linii kolejowej – część linii kolejowej zawartą między stacjami węzłowymi albo między punktem początkowym lub końcowym linii kolejowej i najbliższą stacją węzłową;
(...)

² Ustawa z 28.03.2003 r. o transporcie kolejowym (t.j.: Dz. U. 2013, poz. 1594, ze zm.).

- 7) zarządca infrastruktury – podmiot wykonujący działalność polegającą na zarządzaniu infrastrukturą kolejową, na zasadach określonych w ustawie; funkcje zarządcy infrastruktury kolejowej lub jej części mogą wykonywać różne podmioty;
- 8) obszar kolejowy – powierzchnię gruntu określoną działkami ewidencyjnymi, na której znajduje się droga kolejowa, budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy;
- 8a) dworzec kolejowy – usytuowany na obszarze kolejowym obiekt budowlany lub zespół obiektów budowlanych do obsługi podróżnych lub usług towarzyszących tej obsłudze, który może również obejmować urządzenia do wykonywania czynności związanych z prowadzeniem ruchu pociągów;
- 9) przewoźnik kolejowy – przedsiębiorcę, który na podstawie licencji wykonuje przewozy kolejowe lub świadczy usługę trakcyjną;
(...)
- 10) bocznicza kolejowa – drogę kolejową połączoną z linią kolejową i służącą 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; w skład boczniczy kolejowej wchodzi również urządzenia sterowania ruchem kolejowym oraz inne urządzenia związane z bezpieczeństwem ruchu kolejowego, które są na niej usytuowane;
- 10a) użytkownik boczniczy kolejowej – podmiot działający w obrębie boczniczy kolejowej, będący jej właścicielem lub władającym na podstawie innego tytułu prawnego;
(...)
- 19d) umowa o udostępnienie infrastruktury kolejowej – umowę zawartą pomiędzy zarządcą infrastruktury a przewoźnikiem określającą trasy przejazdów, zasady korzystania z infrastruktury oraz standard jakości dostępu do infrastruktury;
(...)
- 26) system kolei – wyróżnioną cechami funkcjonalnymi i technicznymi sieć kolejową i pojazdy kolejowe przeznaczone do ruchu po tej sieci;
(...)
- 36c) terminal kolejowy – budynek lub budowlę wraz z urządzeniami specjalistycznymi umożliwiające załadunek, wyładunek lub zestawianie pociągów towarowych lub integrację usług towarowego transportu kolejowego z innymi rodzajami transportu.

Jak słusznie zauważył B. Brzeziński, w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych rzeczywiście pojawia się odesłanie do przepisów ustawy o transporcie kolejowym, ale tylko w zakresie definiowania pojęcia infrastruktury kolejowej³. W pozostałym zakresie ustawa o podatkach i opłatach lokalnych posługuje się co prawda pojęciami występującymi w ustawie o transporcie kolejowym („zarządca infrastruktury”, „przewoźnik kolejowy” czy „linie kolejowe”), ale nie odsyła bezpośrednio do odpowiednich definicji zawartych w ustawie o transporcie kolejowym⁴.

³ B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Relacje terminologiczne ustawy podatkowej i „niepodatkowej” – kazus zwolnienia z podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 5, s. 17.

⁴ Ibidem.

II. Zakres powiązania istniejącego pomiędzy ustawą o podatkach i opłatach lokalnych a ustawą o transporcie kolejowym

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych od początku swojego obowiązywania przewidywała zwolnienie od podatku od nieruchomości infrastruktury kolejowej. Do 2002 r. zwolnienie to normował art. 7 ust. 1 pkt 4 upol, zgodnie z którym objęte nim były budowle wykorzystywane tylko i wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego oraz zajęte pod nie grunty. W latach 2003–2006 o zwolnieniu tym traktował art. 7 ust. 1 pkt 1 upol, w którym zostało stwierdzone, że są nim objęte budowle kolejowe stanowiące całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami oraz urządzeniami, służące do ruchu pojazdów kolejowych, organizacji i sterowania tym ruchem, a także umożliwiające dokonywanie przewozów osób lub rzeczy – wykorzystywane wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego, a także zajęte pod nie grunty. Od 2007 r. omawiane zwolnienie wyrażono formułą zawartą w art. 7 ust. 1 pkt 1 upol w nowym brzmieniu, do którego w 2008 r. dodano pkt 1a.

Sformułowanie art. 7 ust. 1 pkt 1 upol jest niejednoznaczne, czego najlepszym przykładem są uregulowania, które dotyczą szczególnie infrastruktury kolejowej. Wielu autorów zwracało już niejednokrotnie uwagę na brak konsekwencji w działaniu ustawodawcy, dotyczący tworzenia korelacji pomiędzy ustawą o podatkach i opłatach lokalnych a ustawą o transporcie kolejowym. Jednym z najczęściej pojawiających się problemów jest, czy i w jakich sytuacjach podatnik będzie korzystał ze zwolnienia, jeżeli budowle kolejowe oraz zajęte pod nie grunty wydzierżawi bądź udostępni innym podmiotom.

Zgodnie z art. 4 pkt 1 utk, infrastrukturą kolejową są linie kolejowe oraz inne budowle, budynki i urządzenia wraz z zajętymi pod nie gruntami usytuowane na obszarze kolejowym, przeznaczone do zarządzania, obsługi przewozu osób i rzeczy, a także utrzymania niezbędnego w tym celu majątku zarządcy infrastruktury. W związku z powyższym, same budowle, budynki i urządzenia wraz z zajętymi pod nie gruntami – zakładając, że są usytuowane na obszarze kolejowym oraz przeznaczone do zarządzania, obsługi przewozu osób i rzeczy, a także utrzymania niezbędnego w tym celu majątku zarządcy infrastruktury – jak najbardziej mogą stanowić część infrastruktury kolejowej. Ponadto, do takich budowli trzeba zaliczyć także tzw. kolejową infrastrukturę usługową, która zapewnia dostęp do urządzeń związanych z obsługą pociągów, która jest określona w części I ust. 2 załącznika do ustawy o transporcie kolejowym, a mianowicie: 1) urządzeń zaopatrzenia w paliwo; 2) stacji pasażerskich, ich budynków i innych urządzeń; 3) terminali kolejowych; 4) stacji rozrządowych; 5) torów i urządzeń do formowania składów pociągów; 6) torów postojowych; 7) obrządzania i innych udogodnień technicznych.

Reasumując, wskazane powyżej elementy tworzą infrastrukturę kolejową, jednak bez linii, które znajdują się w warsztatach naprawczych taboru kolejowego, zajezdniach czy lokomotywniach, a także bez prywatnych linii kolejowych miejscowych oraz prywatnych bocznic. Należy jednak pamiętać, że zgodnie z art. 2 ust. 3 lit. d) oraz załącznikiem I do dyrektywy 2012/34/UE PE i Rady z 21.11.2012 r. w sprawie utworzenia jednolitego europejskiego obszaru kolejowego⁵, a także art. 18 ust. 2 pkt 2 i art. 36 pkt 2 utk infrastruktura prywatna to taka, która służy tylko i wyłącznie do użytku właścicieli tejże infrastruktury celem wykonywania jego własnych przewozów towarowych.

⁵ Dyrektywa 2012/34/UE PE i Rady z 21.11.2012 r. w sprawie utworzenia jednolitego europejskiego obszaru kolejowego (Dz. Urz. UE 2012 L 343/32)

Definicja linii kolejowej, zawartej w art. 4 pkt. 2 utk jest sprecyzowana w rozporządzeniu Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z 10 września 1998 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budowle kolejowe i ich usytuowanie⁶. Zgodnie z § 8 wskazanego rozporządzenia linia kolejowa powinna posiadać wyposażenie techniczne, które zapewni osiągnięcie określonych parametrów eksploatacyjnych.

III. Kазus zarządcy infrastruktury kolejowej

Zarządca infrastruktury kolejowej jest podmiotem, który wykonuje działalność polegającą na szeroko pojętym zarządzaniu infrastrukturą kolejową, na zasadach określonych w ustawie o transporcie kolejowym. Zarządca nie tylko zarządza infrastrukturą kolejową, lecz także zapewnia jej rozwój oraz modernizację. Zarządców infrastruktury kolejowej możemy podzielić na takich, którzy udostępniają infrastrukturę przewoźnikom kolejowym; którzy posiadają infrastrukturę kolejową tylko i wyłącznie w celu realizacji własnej działalności przewozowej oraz inne podmioty, które zarządzają infrastrukturą kolejową w Polsce⁷. Funkcje zarządcy całej infrastruktury kolejowej albo jej części mogą być wykonywane przez różne podmioty. Co do zasady zarządcy nie mają uprawnień do wykonywania przewozów kolejowych. Wyjątkiem są jedynie przewozy technologiczne na własne potrzeby. Zgodnie z art. 5 ust. 4 utk, możliwe jest łączenie funkcji zarządcy oraz przewoźnika po spełnieniu odpowiednich wymogów, zgodnie z którymi funkcje przewoźnika mogą wykonywać zarządcy infrastruktury, którym Prezes UTK, po uzyskaniu opinii Prezesa UOKiK, w drodze decyzji zezwolił na:

- 1) wykonywanie przewozu osób pod warunkiem prowadzenia odrębnej rachunkowości w zakresie zarządzania infrastrukturą kolejową oraz wykonywania przewozów kolejowych;
- 2) wykonywanie przewozu osób i rzeczy na wyodrębnionej organizacyjnie linii kolejowej bez wymagania prowadzenia odrębnej rachunkowości, pod warunkiem nieudostępniania tej linii przewoźnikom kolejowym.

Obecnie z takich zezwoleń korzystają następujący zarządcy:

- 1) PKP Szybka Kolej Miejska Sp. z o.o. – na mocy decyzji Prezesa UTK z 27 lutego 2004 r. – zarządca jednocześnie ma obowiązek udostępniania infrastruktury licencjonowanym przewoźnikom kolejowym;
- 2) PKP Linia Hutnicza Szerokotorowa Sp. z o.o. – na mocy decyzji Prezesa UTK z 1 marca 2004 r. – zarządca nie udostępnia infrastruktury przewoźnikom kolejowym;
- 3) Warszawska Kolej Dojazdowa Sp. z o.o. – na mocy decyzji Prezesa UTK z 1 marca 2004 r. – zarządca nie udostępnia infrastruktury przewoźnikom kolejowym⁸.

Koleje wąskotorowe również mogą łączyć funkcje zarządcy i przewoźnika kolejowego, ponieważ przepisy określone w art. 5 ust. 4 utk nie dotyczą infrastruktury kolejowej, która obejmuje linie kolejowe o szerokości torów mniejszej niż 1435 mm.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że problematyczną kwestią nie jest ustalenie kto jest zarządcą infrastruktury, lecz interpretacja art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol, w zakresie, w którym mowa jest o obowiązku udostępniania przez zarządcę infrastruktury kolejowej licencjonowanym

⁶ Rozporządzenie Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z 10.09.1998 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budowle kolejowe i ich usytuowanie (Dz. U. Nr 151, poz. 987).

⁷ Pobrano z: <http://www.utk.gov.pl/pl/dostep-do-infrastruktury/zarzadcy-infrastruktury/3573,Zarzadcy-infrastruktury.html> (21.08.2014).

⁸ Ibidem.

przewoźnikom kolejowym. Obowiązek udostępniania infrastruktury kolejowej wynika z art. 29 ust. 1a utk, zgodnie z którym „przewoźnicy kolejowi są uprawnieni do minimalnego dostępu do infrastruktury kolejowej oraz dostępu na sieci kolejowej do urządzeń związanych z obsługą pociągów, a także do zapewnienia tej obsługi, określonych w części I załącznika do ustawy”. Ponadto, obowiązek ten wynika również z art. 5 ust. 1 dyrektywy 2001/14/WE PE i Rady z 26 lutego 2001 r. w sprawie alokacji zdolności przepustowej infrastruktury kolejowej i pobierania opłat za użytkowanie infrastruktury kolejowej oraz przyznawanie świadectw bezpieczeństwa⁹, zgodnie z którym „przedsiębiorstwa kolejowe będą, na niedyskryminujących zasadach, uprawnione do minimalnego pakietu dostępu i dostępu do torów w celu obsługi urządzeń, opisanych w załączniku II. Podaż usług, określonych w załączniku II pkt 2, będzie zapewniona w niedyskryminujący sposób, a zamówienia składane przez przedsiębiorstwa kolejowe mogą być odrzucone tylko wówczas, gdy istnieją inne realne warianty zgodne z warunkami rynku (...)”. W wyroku NSA z 24 kwietnia 2012 r.¹⁰ kluczową kwestią było pytanie: czy skorzystanie ze zwolnienia jest w jakikolwiek sposób uzależnione od udostępnienia infrastruktury licencjonowanemu przewoźnikowi przez jej zarządcę. NSA wskazał, że „sformułowanie zarządca infrastruktury jest obowiązany do jej udostępniania należy rozumieć w ten sposób, że zarządca ma obowiązek jedynie pozostawania w gotowości do udostępniania budowli w każdym czasie licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu. Zwolnione od podatku na podstawie omawianego przepisu są te budowle, których zarządca ma obowiązek ich udostępnienia, jeśli zwróci się o to właściwy podmiot. Czym innym jest bycie zobowiązanym do udostępniania budowli, a czym innym jest udostępnianie budowli. W omawianym przepisie nie użyto sformułowania zarządca infrastruktury, który udostępnia, a tylko wówczas prawidłowa byłaby dokonana przez Sąd pierwszej instancji interpretacja tego przepisu”¹¹. Był to zwrot w dotychczasowym orzecznictwie NSA, ponieważ wcześniej, m.in. w wyroku z 1 września 2010 r. NSA uznał, że niewykazanie przez podatnika w postępowaniu podatkowym, że udostępnił infrastrukturę konkretnemu licencjonowanemu przewoźnikowi kłóci się z nabyciem prawa do zwolnienia¹². Oba orzeczenia stały na stanowisku, że obowiązek ten winien być postrzegany w świetle art. 29 ust. 1 i 2 utk, zgodnie z którym udostępnianie infrastruktury kolejowej polegać miało na przydzielaniu przewoźnikowi kolejowemu trasy pociągu na liniach kolejowych, a także umożliwienie mu korzystania z niezbędnej do tego infrastruktury kolejowej. Zarządca w tym przypadku obowiązany jest do udostępniania infrastruktury kolejowej zgodnie z wnioskami, które składane są zgodnie z regulaminem przydzielania tras pociągów oraz korzystania z przydzielonych tras pociągów przez licencjonowanych przewoźników kolejowych¹³. Jak słusznie zauważyli D. Gośliński i P. Koźmiński, stanowisko to wyklucza możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego, w sytuacji wydzierżawienia infrastruktury kolejowej, jeżeli umowa dzierżawy nie wiąże się jednocześnie z udostępnieniem przedmiotowej infrastruktury licencjonowanemu przewoźnikowi kolejowemu w trybie, który określony jest przepisami ustawy o transporcie kolejowym¹⁴. Natomiast zgodnie z wyrokiem NSA z 23 stycznia 2014 r. „treść cywilnoprawnej umowy, której przedmiotem jest infrastruktura

⁹ Dyrektywa 2001/14/WE PE i Rady z 26.02.2001 r. w sprawie alokacji zdolności przepustowej infrastruktury kolejowej i pobierania opłat za użytkowanie infrastruktury kolejowej oraz przyznawanie świadectw bezpieczeństwa (Dz. Urz. UE 2001 L 75/21).

¹⁰ Wyr. NSA z 24.04.2012 r., II FSK 2014/10, LEX nr 1217636.

¹¹ Ibidem.

¹² Wyr. NSA z 01.09.2010 r., II FSK 330/09, LEX nr 824383 i wyr. NSA z 01.09.2010 r., II FSK 606/09, LEX nr 969562.

¹³ Por.: P. Wajda, M. Wierzbowski (red.), *Ustawa o transporcie kolejowym. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 97–99.

¹⁴ D. Gośliński, P. Koźmiński, *Dzierżawa infrastruktury kolejowej nie wyklucza zwolnienia*, „Wspólnota” 2014, nr 3, s. 42–45.

kolejowa, jest obojętna dla oceny spełnienia kryteriów zwolnienia podatkowego o charakterze przedmiotowym, które odnoszą się wyłącznie do sposobu wykorzystywania tej infrastruktury, a nie charakteru związanych z nią praw rzeczowych i obligacyjnych¹⁵.

Nie sposób jednak pominąć wyroków WSA w Krakowie z 22 maja 2013 r.¹⁶ oraz wyroków WSA w Gliwicach z 20 sierpnia 2013 r.¹⁷ i z 17 maja 2013 r.¹⁸, gdzie sądy wskazały, że uznaje się, że podatnik (np. jako właściciel bądź posiadacz samoistny budowli) powinien być zarządcą infrastruktury oraz dysponować stosownymi dokumentami, które potwierdzą ten status (np. autoryzacja bezpieczeństwa lub świadectwo bezpieczeństwa). W przeciwnym razie nie jest możliwe uznanie, że przysługuje mu zwolnienie podatkowe¹⁹.

Jako istotny w omawianym zakresie można także wskazać wyrok NSA z 24 lutego 2009 r.²⁰, w którym, odwołując się do stanu prawnego obowiązującego w 2001 r., sformułowano pogląd, że o publicznym charakterze transportu przesądza czy zarządca udostępnia linie kolejowe uprawnionym przewoźnikom kolejowym, a nie czy faktycznie z linii korzystają tylko ci z nich, którzy mają w tym interes gospodarczy. Pogląd ten NSA podzielił także w wyrokach: z 29 lipca 2010 r.²¹, z 15 maja 2012 r.²² oraz w wyrokach z 5 października 2012 r.²³. Biorąc powyższe pod uwagę, za ugruntowane należy uznać stanowisko, że udostępnienie linii kolejowej przez zarządcę wszystkim potencjalnym użytkownikom, przez których rozumieć należy uprawnionych (a więc licencjonowanych) przewoźników, świadczy o wykorzystywaniu infrastruktury kolejowej wyłącznie na potrzeby publicznego transportu kolejowego.

IV. Zwolnienie z opłat z tytułu użytkowania wieczystego

Zgodnie z dyspozycją art. 7 ust. 1. pkt 1a upol „grunty, budynki i budowle pozostałe po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków – do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego – nie dłużej jednak niż przez 3 lata od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym stała się ostateczna decyzja lub weszło w życie rozporządzenie, wyrażające zgodę na likwidację linii lub ich odcinków, wydane w trybie przewidzianym w przepisach o transporcie kolejowym – z wyjątkiem zajętych na działalność inną niż działalność, o której mowa w przepisach o transporcie kolejowym”. Biorąc pod uwagę przytoczony przepis, od podatku od nieruchomości zwolnione są grunty, budynki i budowle, które pozostały po likwidacji linii kolejowych bądź jej odcinków do czasu przeniesienia ich własności lub prawa użytkowania wieczystego. Nie sposób zapomnieć jednak, że zwolnienie ujęte w ustawie ma charakter okresowy. Na podstawie tego przepisu infrastruktura kolejowa została zwolniona od podatku od nieruchomości maksymalnie do 3 lat. Okres ten liczy się od pierwszego dnia następującego po miesiącu, w którym decyzja w przedmiocie zwolnienia stała się ostateczna albo weszło w życie rozporządzenie, które wyraża zgodę na likwidację linii kolejowej bądź jej odcinków. Należy jednak pamiętać, że to zwolnienie

¹⁵ Wyr. NSA z 23.01.2014 r., II FSK 948/12, LEX nr 1452555.

¹⁶ Wyr. WSA w Krakowie z 22.05.2013 r., I SA/Kr 332/13, LEX nr 1331197.

¹⁷ Wyr. WSA w Gliwicach z 20.08.2013 r., I SA/GI 368/13, LEX nr 1363753.

¹⁸ Postanowienie WSA w Gliwicach z 17.05.2013 r., I SA/GI 149/12, LEX nr 1323191.

¹⁹ Por.: D. Gośliński, P. Koźmiński, *Dzierżawa...*, s. 42–45.

²⁰ Wyr. NSA z 24.02.2009 r., II FSK 1596/07, LEX nr 1452540.

²¹ Wyr. NSA z 29.07.2010 r., II FSK 729/09, LEX nr 694410.

²² Wyr. NSA z 15.05.2012 r., II FSK 2150/10, LEX nr 1214181.

²³ Wyr. NSA z 05.10.2012 r., II FSK 367/11, LEX nr 1234077 oraz wyr. NSA z 05.10.2012 r., II FSK 1508/11, LEX nr 1234058.

nie może być stosowane, w sytuacji, gdy budynki, budowle oraz grunty po zlikwidowanej linii są zajęte na inną działalność niż działalność, o której mowa jest w przepisach ustawy o transporcie kolejowym²⁴. W kontekście omawianej problematyki nie sposób nie wspomnieć o treści art. 8 utk, zgodnie z którym grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową są zwolnione od opłat z tytułu użytkowania wieczystego. Odnosząc się do brzmienia tego przepisu, koniecznym jest wskazanie, że zwolnienie to dotyczy wszystkich gruntów, na których usytuowana jest infrastruktura kolejowa w rozumieniu przepisów ustawy o transporcie kolejowym. Bezspornym jest, że interpretacja przepisów dokonana przez właściwy organ administracji publicznej może podlegać weryfikacji w toku postępowania administracyjnego w ewentualnych postępowaniach sądowych²⁵.

Biorąc pod uwagę przedmiotowy charakter zwolnienia podatkowego, który jest określony w art. 7 ust. 1 pkt 1 upol, nie ma przy tym znaczenia, kto jest właścicielem (wieczystym użytkownikiem) tychże budowli i gruntów. Zatem przyjmuje się, że są one objęte zwolnieniem także wtedy, gdy ich właścicielem (wieczystym użytkownikiem) jest podmiot, który jest jednocześnie licencjonowanym przewoźnikiem – jednak pod warunkiem, że nie jest jednocześnie ich zarządcą. Jeśli łączy on te funkcje, wówczas infrastruktura kolejowa nie jest już wyłącznie wykorzystywana na potrzeby publicznego transportu kolejowego, co wiąże się ze zniweczeniem możliwości objęcia jej omawianym zwolnieniem podatkowym. Temu skutkowi nie zapobiega (możliwe w okresie obowiązywania poprzedniej ustawy o transporcie kolejowym z 1997 r.²⁶) organizacyjne wyodrębnienie funkcji zarządzania liniami kolejowymi poprzez utworzenie odrębnej jednostki organizacyjnej w ramach tego samego podmiotu gospodarczego, ponieważ nie zapobiega to potencjalnie nierównemu traktowaniu konkurujących ze sobą przewoźników, przez co niweczy cechę wyłączności wykorzystywania infrastruktury na cele publicznego transportu kolejowego.

V. Kазus bocznicы kolejowej

Kwestia opodatkowania bocznic kolejowych od samego początku wzbudzała wiele wątpliwości. Niejasności pojawiały się głównie w kontekście tego, w jaki sposób klasyfikować bocznicę kolejową – czy w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym stanowią one część infrastruktury kolejowej.

Zgodnie z art. 4 pkt 1 utk infrastruktura kolejowa to linie kolejowe oraz inne budowle, budynki i urządzenia wraz z zajętymi pod nie gruntami, usytuowane na obszarze kolejowym, przeznaczone do zarządzania, obsługi przewozu osób i rzeczy, a także utrzymania niezbędnego w tym celu majątku zarządcy infrastruktury. Z kolei zgodnie z art. 4 pkt 2 tejże ustawy linią kolejową jest droga kolejowa mająca początek i koniec wraz z przyległym pasem gruntu, na którą składają się odcinki linii, a także budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do prowadzenia ruchu kolejowego wraz z zajętymi pod nie gruntami. Z definicji linii kolejowej ciężko jest sformułować odpowiedź dotyczącą charakteru bocznic kolejowej. Sama definicja, zawarta w art. 4 pkt 10 utk, mówi, że bocznicą kolejową jest droga kolejowa połączona z linią kolejową i służąca do wykonywania załadunku i wyładunku wagonów lub wykonywania czynności utrzymaniowych pojazdów kolejowych lub postoju pojazdów kolejowych oraz przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu

²⁴ Por.: W. Morawski (red.), *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 564–567.

²⁵ Pobrano z: <http://utk.gov.pl/aktualnosci/4500,Zwolnienia-infrastruktury-kolejowej-z-tytulu-oplat-za-uzytkowanie-wieczyste-oraz.html> (28.08.2014).

²⁶ Ustawa z 27.06.1997 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. Nr 96, poz. 591, ze zm.).

po sieci kolejowej; w skład bocznic kolejowej wchodzi również urządzenia sterowania ruchem kolejowym oraz inne urządzenia związane z bezpieczeństwem ruchu kolejowego, które są na niej usytuowane. Wskazując natomiast na pojęcie drogi kolejowej, nie sposób nie przytoczyć wyroku NSA z 22 sierpnia 2012 r.²⁷, w którym NSA odniósł się do relacji łączących pojęcie bocznic kolejowej i linii kolejowej. NSA zaznaczył, że pojęcie bocznic różni się od pojęcia linii kolejowej, jednocześnie wskazując, że obie są drogami kolejowymi. Należy jednak wziąć pod uwagę, że sformułowanie, które mówi o tym, że bocznic „jest połączona z linią kolejową”, każe odrzucić koncepcję, zgodnie z którą bocznic mogłaby wchodzić „w skład linii kolejowej”. Reasumując, bocznic łączy się z linią kolejową, ale nie jest jej częścią. Zgodnie z powyższym droga kolejowa może być albo linią kolejową, albo bocznicą. Zgodnie z poglądem przyjętym w orzecznictwie ustawodawca wskazał, że jakkolwiek każda linia kolejowa jest drogą kolejową, to nie każda droga kolejowa jest linią kolejową. W związku z powyższym należy przyjąć, że istnieją takie drogi kolejowe, które są liniami kolejowymi oraz jednocześnie są takie drogi kolejowe, które liniami kolejowymi nie są. To do tej drugiej kategorii należy zaliczyć bocznic kolejowe²⁸.

W wyroku z 23 października 2008 r.²⁹ SN rozważał kwestię czy bocznic kolejowe należą do gruntów zajętych pod infrastrukturę kolejową i z tego tytułu na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych są zwolnione od opłat z tytułu użytkowania wieczystego. SN, po przeprowadzeniu wykładni historycznej, systemowej oraz celowościowej przepisów ustawy o transporcie kolejowym, sformułował wniosek, że za obszar kolejowy należy uznać tylko takie grunty zajęte pod infrastrukturę kolejową, na których usytuowana jest linia kolejowa o przeznaczeniu, które zostało wskazane w art. 4 pkt 1 utk, który zawiera definicję infrastruktury kolejowej. Dalej SN podkreślił, że określenie infrastruktury kolejowej obejmuje pojęcie linii kolejowej (art. 4 pkt 2 utk) łącznie z innymi składnikami tej infrastruktury oraz powiązane jest z widocznym w tym przepisie ich przeznaczeniem, czyli świadczeniem usług o charakterze publicznym przez transport kolejowy. Reasumując, SN wskazał, że biorąc pod uwagę niezmienione brzmienie art. 4 pkt 1 utk oraz przy uwzględnieniu kolejnych zmian definicji zawartych w art. 4 pkt 8 i 10 utk, koniecznym jest wniosek, że bocznic kolejowa, która nie została określona jako linia kolejowa, lecz jako droga kolejowa połączona z linią kolejową, nie jest taką linią. NSA postanowieniem z 8 września 2011 r.³⁰ podzielił powyższy pogląd i stwierdził, że obszar kolejowy jest związany z funkcjonowaniem linii kolejowej, a nie drogi kolejowej niebędącej taką linią. Stanowisko takie jest niezwykle istotne z punktu widzenia ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, gdyż konsekwencją jego przyjęcia jest sytuacja, w której bocznic kolejowe nie są objęte zwolnieniem z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a upol.

VI. Podsumowanie

Przepisy art. 7 ust. 1 pkt 1 oraz pkt 1a upol są w dużym stopniu niejednoznaczne. Nawet po ostatniej nowelizacji nie wydaje się, aby nastąpiła jakakolwiek poprawa w tym zakresie. Wątpliwości interpretacyjne istniejące przed nowelizacją, zostały zastąpione przez nowe, które pojawiły się na gruncie znowelizowanych przepisów. Jednym z najczęstszych problemów jest to, kiedy i w jakich

²⁷ Wyr. NSA z 22.08.2012 r., II FSK 130/11, LEX nr 1216069.

²⁸ Por.: P. Wajda, M. Wierzbowski (red.), *Ustawa o transporcie kolejowym...*, s. 97–99.

²⁹ Wyr. SN z 23.10.2008 r., V CSK 121/08, LEX nr 479335.

³⁰ Postanowienie NSA z 08.09.2011 r., II OW 68/11, LEX nr 966263.

sytuacjach podatnik będzie korzystał ze zwolnienia, jeżeli budowle kolejowe oraz zajęte pod nie grunty wydzierżawi bądź udostępni innym podmiotom. Sytuacje te rozstrzygane są najczęściej indywidualnie z uwagi na charakter danej sprawy oraz ustalenie, w jakim zakresie podmioty ubiegające się o zwolnienie z podatku od nieruchomości dla budowli wchodzących w skład infrastruktury kolejowej podlegają pod dyspozycję przepisów ustawy o transporcie kolejowym w związku z ustawą o podatkach i opłatach lokalnych.