

## Zgodność z prawem unijnym zwolnienia podatkowego na przykładzie zwolnienia dla infrastruktury kolejowej w podatku od nieruchomości – dr Adam Kałużny (Deloitte)

### Wyrok WSA w Szczecinie z 21 października 2021 r., I SA/Sz 636/21

Tym samym, w ocenie Sądu, zwrócenie uwagi podatnikowi na przepisy unijne regulujące pomoc publiczną, mimo, że przepis ustawy przewidujący zwolnienie podatkowe nie odnosi się do przepisów pomocowych, nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy. W niniejszej sprawie, według Sądu, Organ, oprócz niekwestionowanego wskazania (...) co do przysługującego Skarżącej zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., dodatkowo zasygnalizował podatnikowi przysługującemu zwolnienie podatkowe, że każdorazowo powinien rozważyć, czy istnieje podstawa do zastosowania przepisów o pomocy publicznej, co było w dobrym interesie gospodarczym podatnika. Skoro jednak te elementy w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku nie zostały wskazane, tym samym nie miało to wpływu na treść zaskarżonej interpretacji, a raczej należy uznać za dobrą praktykę Organu interpretacyjnego w sytuacji, gdy podatnik nie wskaże we wniosku takich przepisów pomocowych.

### Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zaskarżoną interpretacją indywidualną z [...] lutego 2021 r. [...] Prezydent Miasta stwierdził, że stanowisko Wnioskodawcy (...) w zakresie zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 7 ust 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 poz. 1170 ze zm. – dalej "u.p.o.l.") w przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie prawnym:

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

(...) zwrócić należy uwagę, że w sprawie Organ wprawdzie uznał stanowisko Skarżącej za prawidłowe co do pytania nr 1 i pytania nr 2, zaś za nieprawidłowe odnośnie do pytania nr 3, jednakże Skarżąca kwestionuje w istocie całe stanowisko Organu interpretacyjnego, zaskarżyła bowiem interpretację w całości, gdyż uważa, że odnośnie do pytań nr 1 i nr 2 Organ rozpatrzył zdarzenia przedstawione we wniosku "w kontekście pomocy publicznej", a w zakresie pytania nr 3 częściowo nie rozpoznał wniosku, dowolnie i błędnie uznał w realiach niniejszej sprawy, stosując art. 7 ust.1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., że również należy stosować przepisy o pomocy publicznej, podczas gdy - zdaniem Skarżącej - nie ma ku temu podstaw, albowiem zwolnienie z art. 7

ust.1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. stanowi ustawowe, generalne zwolnienie o charakterze nie dyskryminującym i nie ma związku z udzieleniem pomocy publicznej.

Istota sporu interpretacyjnego sprowadza się zatem do dwóch spornych kwestii, a mianowicie:

po pierwsze - czy uprawnione jest stanowisko Organu interpretacyjnego w świetle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, sformułowanych pytań nr 1 i nr 2 oraz stanowiska Wnioskodawcy? (...)

Odnosząc się do pierwszej spornej kwestii, przypomnieć więc należy, że Prezydent Miasta (dalej "Organ interpretacyjny") stwierdził, że stanowisko Wnioskodawcy (Skarżącej) w zakresie zastosowania zwolnienia wynikającego z art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 poz. 1170 ze zm. – w skrócie "u.p.o.l.") w przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stanie prawnym:

1. odnośnie pytania nr 1 jest prawidłowe, wskazując, że zastosowanie zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. pkt 1 lit. a) u.p.o.l. będzie możliwe po spełnieniu warunku udostępnienia bocznicy kolejowej przewoźnikom kolejowym oraz przepisów dotyczących pomocy publicznej;

2. odnośnie pytania nr 2 jest prawidłowe, wskazując, że zwolnieniu od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. podlegają całe działki ewidencyjne, nawet jeżeli tylko w części są zajęte przez infrastrukturę kolejową, po spełnieniu warunku jej faktycznego udostępniania oraz przepisów dotyczących pomocy publicznej.

W kontekście stanowiska Organu interpretacyjnego oraz treści zarzutu skargi (pkt I lit. a) co do naruszenia art. 6 ust. 1 i 2 ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy (Dz. U. z 2020 r., poz. 708 z późn. zm. - w skrócie " u.p.p.p.") w zw. z art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), w ocenie Sądu orzekającego w niniejszej sprawie, zarzut ten jest nieskuteczny.

Przytoczyć zatem należy przepis art. 6 ust. 1 i 2 u.p.p.p., zgodnie z którym: "Do pomocy publicznej udzielanej na podstawie aktu normatywnego, niebędącego programem pomocowym, stosuje się przepisy dotyczące pomocy indywidualnej, 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 Regulacje TFUE dotyczące pomocy publicznej stanowią element polskiego porządku prawnego i mogą być stosowane w sposób bezpośredni.

W myśl zaś art. 107 ust. 1 TFUE, z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.

Przepis art. 107 ust. 1 TFUE wprowadza domniemanie, że środki pomocy państwa spełniające kryteria określone w tym przepisie są niezgodne z prawem i tym samym zakazane. Szeroka interpretacja pojęcia pomocy publicznej oznacza, że znaczna część

krajowych środków polityki gospodarczej jest zasadniczo objęta tym zakazem. Jednak konstrukcja regulacji określonej art. 107 ust. 1 TFUE jasno wskazuje, że zakaz ten nie jest ani absolutny, ani bezwarunkowy, a Traktat przewiduje od niego wiele odstępstw. Przede wszystkim przepis art. 107 ust. 2 i 3 TFUE ustanawia szerokie wyjątki od zakazu z art. 107 ust. 1 TFUE, które jednakże mają odrębny charakter. Art. 107 ust. 2 TFUE wymienia rodzaje pomocy, które są automatycznie zgodne z prawem i które Komisja Europejska musi z tego powodu uznać za zgodne z rynkiem wewnętrznym, jeżeli spełnione są odpowiednie warunki. Ważne jednak znaczenie ma przepis art. 107 ust. 3 TFUE, zawierający listę rodzajów pomocy, które Komisja ma prawo – ale nie musi – zatwierdzić.

Nie budzi więc wątpliwości, że przepisy te adresowane są do organu, który zobowiązany jest bezpośrednio stosować art. 107 ust. 1 TFUE. Oznacza to, że organ ma obowiązek weryfikowania przesłanek zawartych w określonym akcie prawnym w aspekcie pomocy publicznej. Jeżeli organ oceni, że istnieją przesłanki do przyjęcia, iż przewidziane przepisami (tutaj, u.p.o.l.) zwolnienie z podatku od nieruchomości może stanowić formę udzielenia pomocy publicznej, zobowiązany jest z mocy tego przepisu TFUE zweryfikować możliwość udzielenia tej pomocy. Zatem, powyższe przepisy nakazują wręcz właściwym organom weryfikować m. in., czy zwolnienie podatkowe jest programem pomocowym zatwierdzonym przez Komisję Europejską. Zastosowanie zwolnienia może bowiem skutkować wobec przedsiębiorcy koniecznością zwrotu udzielonej pomocy publicznej.

Tym samym, w ocenie Sądu, zwrócenie uwagi podatnikowi na przepisy unijne regulujące pomoc publiczną, mimo, że przepis ustawy przewidujący zwolnienie podatkowe nie odnosi się do przepisów pomocowych, nie miało istotnego wpływu na wynik sprawy.

W niniejszej sprawie, według Sądu, Organ, oprócz niekwestionowanego wskazania odnośnie pytań nr 1 i nr 2 co do przysługującego Skarżącej zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., dodatkowo zasygnalizował podatnikowi przysługującemu zwolnienie podatkowe, że każdorazowo powinien rozważyć, czy istnieje podstawa do zastosowania przepisów o pomocy publicznej, co było w dobrym interesie gospodarczym podatnika. Skoro jednak te elementy w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku nie zostały wskazane, tym samym nie miało to wpływu na treść zaskarżonej interpretacji, a raczej należy uznać za dobrą praktykę Organu interpretacyjnego w sytuacji, gdy podatnik nie wskaże we wniosku takich przepisów pomocowych.

Brak jest zatem podstaw do uwzględnienia tego zarzutu Skarżącej, w tym że twierdzenie Organu dotyczące pomocy publicznej jest arbitralne. Z uzasadnienia zaskarżonej interpretacji wprost wynika, że swoje stanowisko w spornym zakresie Organ oparł na wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego m.in. z dnia 22 września 2020 r. sygn. akt II FSK 3795/18 oraz z dnia 17 października 2019 r., sygn. akt II FSK 3599/17, a zastrzeżenie co do konieczności każdorazowej analizy takiego zwolnienia podatkowego, przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l., w kontekście przepisów dotyczących pomocy publicznej, miało jedynie charakter sygnalizacji, co jednak nie zmieniło istoty oceny Organu interpretacyjnego co do stanowiska Wnioskodawcy uznanego za prawidłowe.

Tym samym Sąd stwierdził, że sposób przedstawienia przez Organ interpretacyjny oceny stanowiska Wnioskodawcy i wyprowadzone wnioski nie miały istotnego wpływu na wynik sprawy, gdyż w istocie Organ ten uznał stanowisko Skarżącej odnośnie do

pytań nr 1 i nr 2 za prawidłowe i wskazał, że zastosowanie zwolnienia od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. pkt 1 lit. a) u.p.o.l. będzie możliwe po spełnieniu warunku udostępnienia bocznicy kolejowej przewoźnikom kolejowym i, że zwolnieniu od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l. podlegają całe działki ewidencyjne, nawet jeżeli tylko w części są zajęte przez infrastrukturę kolejową, dodatkowo zastrzegając przy tym, że każdorazowo sprawa wymaga analizy w aspekcie przepisów dotyczących pomocy publicznej.

Wobec tego, brak było podstaw do uwzględnienia jako zasadnych zarzutów skargi co do naruszenia art. 6 ust. 1 i 2 u.p.p.p. w zw. z art. 107 ust. 1 TFUE.

W konsekwencji tego także zarzut skargi, że twierdzenia Organu są wewnętrznie sprzeczne, są nieuprawnione. Organ w istocie pytań nr 1 i nr 2 oraz stanowiska Wnioskodawcy, uznał stanowisko Skarżącej za prawidłowe w świetle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Organ dokonując bowiem interpretacji przepisów u.p.o.l. budzących wątpliwości podatnika (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a) u.p.o.l.), potwierdził zasadność stanowiska Wnioskodawcy. To, że nadto Organ wskazał (zasygnalizował) na konieczność poddania analizie każdej konkretnej sprawy pod kątem przepisów o pomocy publicznej, w żadnej mierze nie stanowi o wewnętrznej sprzeczności w stanowisku Organu.

### **Wyroki powiązane**

Wyrok WSA w Rzeszowie z 19 października 2021 r. sygn. akt I SA/Rz 563/21 -

### **Przepisy**

**Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2019.1170 t.j.) [Stan prawny na dzień 31 grudnia 2021 r.]**

#### **Art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a**

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.

**Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j.: Dz. U. z 2017 r. poz. 2117 ze zm.).**

#### **Art. 4 pkt 1**

Infrastruktura kolejowa to elementy określone w załączniku nr 1 do ustawy.

#### **Załącznik nr 1**

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 (...),
- 12) grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.

**Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2020 poz. 708 ze zm)**

### **Art. 6 ust. 1 i 2**

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

2. Pomoc publiczna przewidziana w akcie normatywnym, który uzależnia nabycie prawa do otrzymania pomocy wyłącznie od spełnienia przesłanek określonych w tym akcie, bez konieczności wydania decyzji lub zawarcia umowy, albo gdy wydawana decyzja jedynie potwierdza nabycie prawa, może być udzielana, jeżeli akt normatywny jest programem pomocowym zatwierdzonym przez Komisję zgodnie z art. 108 TFUE lub przewidującym udzielanie pomocy, której nie dotyczy obowiązek notyfikacji.

### **Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dziennik Ustaw UE C 326/47)**

#### **Art. 107 ust. 1**

Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w Traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez Państwo Członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między Państwami Członkowskimi.

#### **Bibliografia**

1. R. Dowgier „Wpływ regulacji dotyczących pomocy publicznej na stanowienie i stosowanie lokalnego prawa podatkowego”, Białystok 2015
2. J. Kociubiński, Selektywna korzyść krajowych środków podatkowych w prawie pomocy publicznej Unii Europejskiej, EPS 2018, nr 11
3. L. Panci: Latest Developments on the Interpretation of the Concept of Selectivity in the Field of Corporate Taxation (w:) European State Aid Law Quarterly, t. XVII, wyd. 3/2018
4. A. Nykiel-Mateo, „Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym, Warszawa 2009
5. A. Kałużny „Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości”, Warszawa 2020

#### **Główne problemy**

1. Rozumienie przesłanki „selektywności” pomocy publicznej w kontekście zwolnień przedmiotowych z podatku.
2. Zwolnienie z polskiego podatku od nieruchomości dla infrastruktury kolejowej a pomoc publiczna.
3. Bezpośrednie stosowanie przez organ podatkowy przepisów TFUE w odniesieniu do ustawowych zwolnień podatkowych.