

Dąbrowa Górnicza, 5 grudnia 2023

Przedmiot sprawy: Interpretacja indywidualna przepisów prawa
podatkowego
Znak sprawy: WPO-I.310.1.2023
Sprawę prowadzi: Marta Celniaszek
tel. 32/ 295 68 57
mail: mcelniaszek@dg.pl
Dodatkowe uwagi: nr pisma WPO-I.KW-7471/23

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA PRZEPISÓW PRAWA PODATKOWEGO

Na podstawie art. 14j § 1 i 3, w związku z art. 14c ustawy z dnia 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U.2023.2383) Organ podatkowy – Prezydent Miasta Dąbrowa Górnicza, po rozpatrzeniu wniosku z dnia 17.08.2023 r. (wpływ do organu w dniu 06.09.2023 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnej) w zakresie art. 7 ust. 1 pkt 1c ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2023.70) uznaje stanowisko Strony w zakresie przedmiotowych przepisów, przedstawione we wniosku, za **nieprawidłowe**.

UZASADNIENIE

W dniu 06.09.2023 r. do Organu podatkowego wpłynął ww. wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego (interpretacji indywidualnej) w zakresie art. 7 ust. 1 pkt 1c ustawy z dnia 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2023.70) (dalej UPOL) tj.: w zakresie zwolnienia od podatku od nieruchomości: gruntów, budynków lub budowli stanowiących tzw. obszar kolejowy w rozumieniu art. 4 pkt 8 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (t.j.: Dz.U.2023.1786 ze zm.)(dalej UTK).

Przedstawiony przez podatnika stan faktyczny:

(dalej Spółka, Wnioskodawca lub Podatnik) jest w posiadaniu
na terenie których znajdują się bocznice kolejowe będące własnością Spółki, w tym m. in.:

- , która odgałęzia się w stacji Dąbrowa Górnicza Towarowa od toru nr rozjazdem
nr w km i od toru rozjazdem nr w km linii kolejowej nr Łazy-Dąbrowa
Górnica Towarowa, zarządzanej przez PKP Polskie Linie Kolejowe S.A.

Zarządcą tej infrastruktury kolejowej jest (dalej: Spółka Kolejowa).

Wszystkim bocznicom nadany został status infrastruktury prywatnej, tj. wykorzystywanej wyłącznie w celu zaspokojenia potrzeb właściciela. Funkcją Spółki Kolejowej jest alokacja przepustowości linii kolejowej, obiektów infrastruktury usługowej i pobierania opłat za dostęp i korzystanie z infrastruktury kolejowej.

Spółka Kolejowa jest zarządcą oraz tworzy przestrzeń dla uprawnionych przewoźników kolejowych umożliwiających wykonywanie usług przewozowych na konkretnym rynku przewozów towarowych. Warunki dostępu do infrastruktury kolejowej określają regulaminy pracy bocznic kolejowych. Zarządca sporządził statut sieci kolejowej, który jest dokumentem wiążącym prawnie w zakresie elementów infrastruktury kolejowej. Informuje on o tym, że infrastruktura posiadana przez Spółkę jest wykorzystywana wyłącznie dla potrzeb własnych zarządcy. Każda z bocznic posiada świadectwo bezpieczeństwa. Działalność Spółki Kolejowej jest odseparowana od cyklu produkcyjnego Wnioskodawcy i jest powiązana z rynkiem przewozów kolejowych. Bocznic kolejowe wykorzystuje się do przewozu składów manewrowych związanych z przyjęciem i nadawaniem przesyłek wagonowych na punkcie zdawczo- odbiorczym oraz przewozów w obrębie bocznic.

Od 1 stycznia 2022 r. brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 1 UPOL uległo zmianie, dodano dwa dodatkowe punkty 1b) i 1c). Punkt 1b związany jest ze świadczeniem usług na rzecz podróżnych a punkt 1c) zwalnia z PON „grunty inne niż określone w pkt 1-1b, stanowiące obszar kolejowy w rozumieniu art. 4 pkt 8 UTK, oraz położone na nich budynki i budowle - z wyjątkiem gruntów, budynków i budowli zajętych na prowadzenie działalności innej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w art. 5 ust. 1 UTK, lub świadczenie usług przez operatora obiektu infrastruktury usługowej, o których mowa w ust. 2 i 3 załącznika nr 2 do UTK.” Jedną z przyczyn wprowadzenia zmiany przepisów dotyczących zwolnienia infrastruktury kolejowej z PON było ograniczenie tego zwolnienia jedynie do przypadków rzeczywistego wykorzystywania infrastruktury kolejowej do prowadzenia działalności na rynku kolejowym.

W związku z przedstawionym powyżej stanem faktycznym, w opinii Wnioskodawcy, posiadane przez Spółkę grunty, budynki i budowle podlegają zwolnieniu z PON, gdyż stanowią obszar kolejowy i nie są zajęte na prowadzenie działalności innej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury w rozumieniu art. 5 ust. 1 Ustawy o transporcie kolejowym (dalej: UTK).

Pytanie do przedstawionego stanu faktycznego:

1. Czy istnieje możliwość skorzystania przez spółkę ze zwolnienia z PON posiadanych gruntów stanowiących obszar kolejowy oraz położonych na nich budynków i budowli będących bocznicami kolejowymi na podstawie art. 7 ust. 1 pkt c UPOL?
2. W przypadku gdy odpowiedź na pytanie 1 brzmi TAK, z uwagi na niejasne brzmienie art. 4 pkt 8 UTK definiującego „obszar kolejowy”, zwolnienie to dotyczy całej działki czy też tylko obszaru na którym znajduje się infrastruktura kolejowa?

Stanowisko Podatnika:

Spółka przedstawiła własne stanowisko w sprawie twierdząc, iż:

„Ad. 1

W nowelizacji UPOL z dnia 01.01.2022 r. dodane zostały do art. 7 ust. 1 dwa dodatkowe punkty pkt 1b i pkt 1c. Pkt 1c przewiduje, że z PON zwolnione są:

„1c) grunty inne niż określone w pkt 1-1b, stanowiące obszar kolejowy w rozumieniu art. 4 pkt 8 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym, oraz położone na nich budynki i budowle - z wyjątkiem gruntów, budynków i budowli zajętych na prowadzenie działalności innej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w art. 5 ust. 1 tej ustawy, lub świadczenie usług przez operatora obiektu infrastruktury usługowej, o których mowa w ust. 2 i 3 załącznika nr 2 do tej ustawy”

W/w przepis warunkuje skorzystanie ze zwolnienia z PON koniecznością wykorzystywania gruntów oraz położonych na nich budynków i budowli infrastruktury kolejowej wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy

infrastruktury, o których mowa w art. 5 ust. 1 UTK. Samo pojęcie „zarządca infrastruktury” zdefiniowane zostało w art. 4 pkt 7 UTK jako: „podmiot odpowiedzialny za zarządzanie infrastrukturą kolejową, jej eksploatację, utrzymanie, odnowienie lub udział w rozwoju tej infrastruktury, a w przypadku budowy nowej infrastruktury, podmiot, który przystąpił do jej budowy w charakterze inwestora”. Zarządcą infrastruktury kolejowej należącej do Spółki w myśl przywołanego przepisu jest . Potwierdza to

okoliczność, że sporządziła statut sieci kolejowej dla bocznic Wnioskodawcy nadając im status infrastruktury kolejowej prywatnej i tym samym wykonuje zadania zarządcy. Zadania zarządcy infrastruktury kolejowej wymienione zostały w art. 5 ust. 1 UTK. Dodatkowo w przypadku infrastruktury prywatnej zadania zarządcy modyfikuje art. 3 ust. 3 UTK. Do zarządcy takiej infrastruktury nie stosuje się w myśl przywołanego przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. e i f oraz pkt 1a lit. a UTK.

Oznacza to, że zarządca infrastruktury prywatnej nie wykonuje zadań polegających na wykonywaniu funkcji podstawowych oraz udostępnianiu infrastruktury kolejowej, świadczeniu usług z tym związanych i pobieraniu z tego tytułu opłat. Jak wynika z przywołanych regulacji Spółka Kolejowa jako zarządca infrastruktury należącej do Wnioskodawcy wykonuje zadania wymienione w art. 5 ust. 1 UTK przewidziane dla infrastruktury prywatnej. Nadał on bowiem w statucie sieci kolejowej status bocznic kolejowej zarządzanej przez siebie infrastrukturze Spółki oraz określił elementy tej infrastruktury jako infrastrukturę prywatną (zadania przewidziane w art. 5 ust. 1 pkt 1a lit. b UTK). Ponadto wydane dla bocznic Wnioskodawcy świadectwa bezpieczeństwa potwierdzają, że możliwe jest prowadzenie na nich ruchu kolejowego za który odpowiada zarządca (zadanie przewidziane w art. 5 ust. 1 pkt 1a lit b UTK). Jako zarządca infrastruktury jest również odpowiedzialna za utrzymanie tej infrastruktury, w tym zarządzanie nieruchomościami wchodzącymi w jej skład, udział w rozwoju infrastruktury kolejowej oraz jej odnowienie.

Po stwierdzeniu, że Spółka Kolejowa może wykonywać zadania zarządcy wymienione w art. 5 ust. 1 UTK w odniesieniu do infrastruktury prywatnej należącej do Wnioskodawcy Spółka dokonała głębokiej analizy pod kątem ustalenia, czy ta infrastruktura jest zajęta „wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy infrastruktury”.

I tak w odniesieniu do budynków i budowli wchodzących w skład bocznic kolejowych Spółki, które odpowiadają obiektom wymienionych w punktach 1-11 Załącznika 1 do UTK zbadano czy mogą one podlegać omawianemu zwolnieniu z PON. Warunkiem było tutaj ich wykorzystywanie wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy infrastruktury, tj. prowadzenia ruchu kolejowego oraz czynności związanych z utrzymaniem, eksploatacją, rozbudową i odnowieniem infrastruktury kolejowej (art. 5 ust. 1 UTK). Zadania te korelują z podstawową działalnością , która zgodnie z KRS sklasyfikowana jest kodem PKD 52.21.Z „Działalność usługowa wspomagająca transport lądowy”. Kod ten obejmuje m.in. działalność związaną z przewozem osób lub towarów realizowaną przez transport kolejowy, rurociągowy, drogowy, wodny lub powietrzny, działalność wspomagającą przewozy świadczoną przez stacje, porty, dworce kolejowe, autobusowe itp., terminale w zakresie kontroli ruchu, obsługi pasażerów, bagażu i ładunków. Warto przy tym zaznaczyć, że działalność sklasyfikowana pod kodem PKD 52.21.Z jest zgodnie z KRS również przeważającą działalnością PKP PLK S.A., czyli największego zarządcy infrastruktury kolejowej w kraju.

Wobec powyższego budynki i budowle zarządzane przez Spółkę Kolejową oraz stanowiące elementy infrastruktury kolejowej wykorzystywane wyłącznie do prowadzenia ruchu kolejowego oraz czynności związanych z utrzymaniem, eksploatacją rozbudową i odnowieniem infrastruktury kolejowej podlegają omawianemu zwolnieniu z PON. Nie ma tutaj znaczenia, że ta infrastruktura kolejowa funkcjonuje w związku z wykonywaniem przez Wnioskodawcę działalności produkcyjnej, ponieważ nie jest zajęta na jej potrzeby. Działalność Spółki rodzajowo różni się od działalności związanej z ruchem kolejowym i utrzymaniem infrastruktury kolejowej i do tego rodzaju działalności obiekty takie jak tory czy rozjazdy kolejowe są nieprzydatne. Stąd zarządza nimi wyspecjalizowany podmiot tj. .

Odmierna sytuacja zachodzi w odniesieniu do gruntów, rozumianych jako całe działki ewidencyjne stanowiące zgodnie z pkt 12 Załącznika do UTK infrastrukturę kolejową. W tym przypadku po analizie Spółki nie wszystkie działki ewidencyjne przez które przebiega infrastruktura kolejowa uznane są za w całości zajęte wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy infrastruktury. Występują działki/gruntu, gdzie równolegle prowadzona jest również działalność operacyjna Wnioskodawcy i te grunty w ocenie Spółki nie podlegają zwolnieniu z PON. Z kolei dla działek/gruntów, gdzie nie jest prowadzona żadna inna działalność, za grunty podlegające zwolnieniu Spółka uznała jedynie powierzchnie zajęte bezpośrednio przez infrastrukturę kolejową wymienioną w punktach 1-11 Załącznika 1 do UTK oraz powierzchnię do nich przylegającą, która musi pozostać niezabudowana z uwagi na regulacje dotyczące bezpieczeństwa.

Podsumowując po dokonaniu przez Wnioskodawcę analizy możliwości zwolnienia z PON infrastruktury kolejowej po nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, która weszła w życie od 1 stycznia 2022 r., w ocenie Spółki możliwe jest skorzystanie ze zwolnienia w oparciu o art. 7 ust. 1 pkt 1c) UPOŁ spełniając przesłanki w odniesieniu do:

- budowli i budynków stanowiących infrastrukturę kolejową w rozumieniu Załącznika 1 do UTK, które zajęte są wyłącznie do wykonywania zadań zarządcy, tj. prowadzenia ruchu kolejowego, utrzymania,
- rozwoju i odnowienia infrastruktury kolejowej,
- części działek/gruntów (nie całych powierzchni działek/gruntów) zajętych bezpośrednio przez powyższe budowle i budynki oraz niezbędnych do funkcjonowania bocznic ze względów bezpieczeństwa, z wyłączeniem działek gruntów na których poza działalnością zarządcy infrastruktury prowadzona jest działalność operacyjna Wnioskodawcy.

Ad. 2

W myśl przepisu w postaci art. 7 ust.1 pkt 1c UPOŁ zwolnione z PON są „grunty inne niż określone w pkt 1-1b, stanowiące obszar kolejowy w rozumieniu art. 4 pkt 8 UTK, oraz położone na nich budynki i budowle z wyjątkiem gruntów, budynków i budowli zajętych na prowadzenie działalności innej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury o których mowa w art. 5 ust. 1 tej ustawy lub świadczenia usług operatora obiektu infrastruktury usługowej o których mowa w ust. 2 i 3 Załącznika 2 do tej ustawy”.

Zgodnie z art. 4 pkt 8 UTK obszar kolejowy to:

„powierzchnia gruntu określona działkami ewidencyjnymi, na której znajduje się droga kolejowa, budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej przewozu osób i rzeczy.”

Droga kolejowa to natomiast:

„tor kolejowy albo tory kolejowe wraz z elementami wymienionymi w pkt 2-12 załącznika nr 1 do ustawy, o ile są z nimi funkcjonalnie połączone, niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot” (art. 4 pkt 1a UTK).

Jak wynika z powyższych definicji obszarem kolejowym jest powierzchnia gruntów określana działkami ewidencyjnymi, na której znajduje się tor kolejowy albo tory kolejowe wraz z elementami wymienionymi w pkt 2-12 załącznika 1 do UTK o ile są z nimi funkcjonalnie połączone, niezależnie od tego czy zarządza nimi ten sam podmiot. Dodatkowo do obszaru kolejowego zalicza się powierzchnie gruntów, na której znajdują się budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy.

W ocenie Spółki odnosząc się do art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOL zwolnieniu nie podlegają całe działki ewidencyjne, ale jedynie ich części na których znajduje się infrastruktura kolejowa oraz niezajęte na wykonywanie działalności innej niż zarządzanie bocznicami kolejowymi.

Uzasadniając stanowisko wskazała iż językowa wykładnia art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOL pozwala odtworzyć następujące przesłanki zastosowania zwolnienia z PON wprowadzanego przez przepis. Zwolnieniu podlegać będą grunty oraz znajdujące się na nich budynki i budowle:

- 1) inne niż określone w art. 7 ust. 1 pkt 1-1b UPOL,
- 2) stanowiące obszar kolejowy w rozumieniu art. 4 pkt 8 UTK,
- 3) niezajęte na prowadzenie działalności innej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w art. 5 ust. 1 UTK.

Ad 1)

Pierwsza z przesłanek odwołuje się do zwolnienia kolejowego przewidzianego dla infrastruktury kolejowej innej niż:

- podlegającej udostępnieniu (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOL),
- wykorzystywanej do przewozu osób (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a UPOL in fine),
- szerokotorowej (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. b tiret pierwsze UPOL),
- nieczynnej (art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. b tiret drugie UPOL), wykorzystywanej do świadczenia usług związanych bezpośrednio z obsługą podróży (art. 7 ust. 1 pkt 1b UPOL),
- gruntów budynków i budowli pozostałe po likwidacji linii kolejowych lub ich odcinków (art. 7 ust. 1 pkt 1a UPOL).

Żadna z wymienionych podstaw zwolnienia nie znajduje zastosowania do bocznic kolejowych, tym samym pierwsza z przesłanek omawianego zwolnienia została spełniona.

Ad 2)

W kolejnej przesłance konieczne jest ustalenie definicji pojęcia „obszar kolejowy”.

Zgodnie z art. 4 pkt 8 UTK obszar kolejowy to:

„powierzchnia gruntu określona 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”.

Natomiast droga kolejowa to:

„tor kolejowy albo tory kolejowe wraz z elementami wymienionymi w pkt 2-12 załącznika nr 1 do ustawy, o ile są z nimi funkcjonalnie połączone, niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot” (art. 4 pkt 1a UTK).

Jak wynika z powyższych definicji obszarem kolejowym jest powierzchnia gruntów określana działkami ewidencyjnymi, na której znajduje się tor kolejowy albo tory kolejowe wraz z elementami wymienionymi w punktach 2-12 Załącznika 1 do UTK, o ile są z nimi funkcjonalnie połączone, niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot. Dodatkowo do obszaru kolejowego zalicza się powierzchnię gruntów, na której znajdują się budynki, budowle i urządzenia przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania linii kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy.

Grunty, na których znajduje się bocznic kolejowa, zdaniem Wnioskodawcy, wchodzi w skład takiego obszaru kolejowego. Zgodnie bowiem z art. 4 pkt 10 UTK bocznic kolejowa to: „wyznaczona przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa, połączona bezpośrednio lub pośrednio z linią kolejową, służąca do wykonywania czynności ładunkowych, utrzymaniowych lub postoju pojazdów kolejowych albo przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej”.

Tym samym skoro bocznica stanowi drogę kolejową, a obszarem kolejowym jest powierzchnia gruntu określona działkami ewidencyjnymi, na której znajduje się droga kolejowa to bocznica kolejowa będzie stanowić obszar kolejowy.

Ad 3)

Ostatnia z przesłanek zastosowania zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOL to okoliczność niezajęcia gruntów oraz położonych na nich budynków i budowli mogących podlegać zwolnieniu na prowadzenie działalności innej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w art. 5 ust. 1 UTK.

Jak już wskazywaliśmy Spółka Kolejowa prowadzi działalność w zakresie usług wspierających transport, natomiast zakres działalności nie obejmuje tego rodzaju działalności. W związku z tym infrastrukturę kolejową zarządzaną przez Spółkę Kolejową należy uznać za zajęętą na potrzeby prowadzenia działalności polegającej na wykonywaniu zadań zarządcy infrastruktury.

Zgodnie z regulacją art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOL zwolnieniu kolejowemu podlegają nie tylko grunty wyłącznie zajęte na potrzeby wykonywania zadań zarządcy infrastruktury, ale również te niezajęte na wykonywanie innej działalności gospodarczej. Mając powyższe na uwadze, infrastruktura kolejowa Wnioskodawcy (grunty, budynki lub budowle) podlega zwolnieniu z PON na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOL.

Zastosowanie zwolnienia uzależnione jest od sposobu wykorzystywania powierzchni gruntów stanowiący działki ewidencyjne, na których znajduje się infrastruktura kolejowa. Zwolnieniu podlegać będzie powierzchnia niezajęta na prowadzenie działalności gospodarczej innej niż wykonywanie zadań zarządcy."

Stanowisko Organu:

Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają:

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

Zwolnienia przedmiotowe od podatku od nieruchomości zawarte są w art. 7 ust. 1 UPOL. Omawiany przepis art. 7 ust. 1 pkt 1c zwalnia od podatku od nieruchomości:

- grunty inne niż określone w pkt 1-1b, stanowiące obszar kolejowy w rozumieniu art. 4 pkt 8 ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym oraz położone na nich budynki i budowle - z wyjątkiem gruntów, budynków i budowli zajętych na prowadzenie działalności innej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w art. 5 ust. 1 tej ustawy, lub świadczenie usług przez operatora obiektu infrastruktury usługowej, o których mowa w ust. 2 i 3 załącznika nr 2 do tej ustawy.

Określenie zakresu przedmiotowego zwolnienia należy odnieść wprost do definicji zawartej w UTK.

Zgodnie z art. 4 pkt 8 UTK obszar kolejowy - to powierzchnia gruntu określona 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.

Przepis ten jednoznacznie określa przeznaczenie obszaru kolejowego, którym jest wyłącznie zarządzanie, eksploatacja i utrzymanie linii kolejowej, a także obsługa przewozu osób i rzeczy.

Definicja "obszaru kolejowego" nie pozwala na żadne odstępstwa od ściśle określonego charakteru tego obszaru. Przepis ten w sposób pozytywny i wyczerpujący określa wszelkie obiekty, które mogą się znajdować na obszarze kolejowym i nie dopuszcza możliwości usytuowania tam obiektów i urządzeń innych niż przeznaczone do zarządzania, eksploatacji i utrzymania drogi kolejowej oraz przewozu osób i rzeczy (wyroki

NSA sygn. akt II OSK 1276/12 z dnia 7 listopada 2013 r., II OSK/1866/19 z dnia 23 kwietnia 2020 r., II OSK 174/21 z dnia 22 marca 2022 r.).

W praktyce oznacza to, że sytuowanie na obszarze kolejowym innych niż wymienione w art. 4 pkt 8 UTK budynków, budowli i urządzeń jest wykluczone (wyrok NSA w sygn. akt II OSK 646/21 z dnia 24.11.2021 r.). Należy również zauważyć, iż pojęcia „obszar kolejowy” i „teren kolejowy” nie są pojęciami tożsamymi i nie mogą być stosowane zamiennie. Do terenów kolejowych zalicza się grunty zajęte pod budowle i inne urządzenia przeznaczone do prowadzenia i obsługi ruchu kolejowego, obsługi przewozu osób lub rzeczy, lub ich utrzymania: linie kolejowe, bocznice kolejowe wraz z infrastrukturą stanowiącą ich część, stacje, rampy, magazyny, itp. Bez wątplenia zatem pojęcie terenu kolejowego jest szersze od pojęcia obszaru kolejowego (zatem nie każdy teren kolejowy będzie obszarem kolejowym). Pojęcie obszaru kolejowego obejmuje powierzchnię gruntu określoną działkami ewidencyjnymi, na której znajdują się budynki, budowle i urządzenia wspomagające zarządzanie i eksploatację linii kolejowych oraz drogi kolejowe. Z powyższej definicji wynika, że jedyne obiekty budowlane, które mogą powstać na obszarze kolejowym, to te, które służą do utrzymania oraz zarządzania ruchu kolejowego.

Dla niniejszej sprawy istotne również jest, iż „obszaru kolejowego” nie można utożsamiać z „infrastrukturą kolejową”, która posiada odrębną definicję z art. 4 pkt 1 UTK – są to elementy określone w załączniku nr 1 do UTK – czyli poszczególne wymienione tam urządzenia. Zatem definicja „obszaru kolejowego” opiera się na wskazaniu przestrzeni, która przy spełnieniu warunków przewidzianych w ustawie uznawana jest za obszar kolejowy, a definicja „infrastruktury kolejowej” jest definiowana poprzez zamknięty katalog urządzeń uznanych przez ustawodawcę za elementy infrastruktury kolejowej. Stąd też wniosek, że nie zawsze grunty na których znajdują się elementy infrastruktury kolejowej będą stanowić obszar kolejowy.

W myśl przepisu art. 4 ust 1a UTK droga kolejowa to tor kolejowy albo tory kolejowe wraz z elementami wymienionymi w pkt 2-12 załącznika nr 1 do ustawy, o ile są z nimi funkcjonalnie połączone, niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot i są to :

- 2) obrotnice i przesuwnice;
- 3) podtorze, w szczególności nasypy i przekopy, systemy kanałów i rowów odwadniających, rowy murowane, ściany ostonowe, 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 jezdny, sieć trakcyjna wraz z konstrukcjami wsporczymi, trzecia szyna z konstrukcjami wsporczymi;
- 12) grunty, oznaczone jako działki ewidencyjne, na których znajdują się elementy wymienione w pkt 1-11.

Przedmiotem interpretacji jest zwolnienie na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOL infrastruktury kolejowej posiadającej status infrastruktury prywatnej. Zasadne zatem jest przytoczenie definicji, zgodnie z którą infrastruktura prywatna na gruncie UTK to infrastruktura kolejowa wykorzystywana wyłącznie do realizacji własnych potrzeb jej właściciela lub jej zarządcy innych niż przewóz osób. Z kolei infrastruktura kolejowa to elementy określone w załączniku nr 1 do UTK.

Biorąc pod uwagę powołane wyżej przepisy uznać należy, że w świetle przepisów UTK niewątpliwie bocznica kolejowa (również prywatna) jest rodzajem infrastruktury kolejowej, a użytkownik bocznic kolejowej jest zarządcą infrastruktury.

Większość elementów infrastruktury kolejowej wymienionych w załączniku nr 1 do UTK stanowią budowle. Kwalifikacja obiektu jako bocznic kolejowej powinna przy tym wynikać ze sporządzonego przez zarządcę na podstawie art. 5 ust. 2a UTK statutu sieci kolejowej. Sporządzenie statutu jest obowiązkiem każdego zarządcy infrastruktury, w tym użytkownika bocznic kolejowej. Statut ten wskazuje linie kolejowe, bocznic kolejowe oraz inne drogi kolejowe przez niego zarządzane, a także wskazuje, które z nich stanowią infrastrukturę nieczynną lub prywatną.

Stosownie do art. 4 pkt 1 UTK infrastrukturę kolejową tworzą elementy określone w załączniku nr 1 UTK. Z załącznika nr 1 „Wykaz elementów infrastruktury kolejowej” wynika, że w skład infrastruktury kolejowej wchodzi takie elementy, 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.

Sformułowania użyte w powyższej definicji nie znajdują odzwierciedlenia w przepisach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w art. 7 ust 1c . Mowa w nim o zwolnieniu obszaru kolejowego tj. powierzchni gruntu określonej 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 (art. 4 pkt 8).

Wykładnia definicji zgodnie z przepisami UPOL i UTK wskazuje wprost, iż w omawianym zwolnieniu nie ma mowy o bocznic kolejowej, która jest w rzeczywistości infrastrukturą kolejową, posiadającą w tym przypadku dodatkowo status infrastruktury prywatnej.

Linia kolejowa to wyznaczona przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa przystosowana do prowadzenia ruchu pociągów (art. 4 pkt 2 UTK). Bocznica kolejowa to wyznaczona przez zarządcę infrastruktury droga kolejowa, połączona bezpośrednio lub pośrednio z linią kolejową, służąca do wykonywania czynności ładunkowych, utrzymaniowych lub postoju pojazdów kolejowych albo przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej (art. 4 pkt 8 UTK).

Droga kolejowa to tor kolejowy albo tory kolejowe wraz z elementami wymienionymi w pkt 2-12 załącznika nr 1 do ustawy, o ile są z nimi funkcjonalnie połączone, niezależnie od tego, czy zarządza nimi ten sam podmiot (art. 4 pkt 1a UTK).

Definicja legalna bocznic kolejowej została oparta z jednej strony na elementach o charakterze przedmiotowym (droga kolejowa, linia kolejowa), natomiast z drugiej na elementach o charakterze funkcjonalnym (wykonywanie czynności ładunkowych, utrzymaniowych lub postoju pojazdów kolejowych albo przemieszczania i włączania pojazdów kolejowych do ruchu po sieci kolejowej).

Przytoczenie powyższych definicji infrastruktury kolejowej, linii kolejowej i drogi kolejowej oraz ich zestawienie pozwala wskazać na pewną nieracjonalność prawodawcy w obszarze budowania definicji legalnej bocznic kolejowej. W świetle postanowień art. 4 pkt 2 UTK linia kolejowa jest jednocześnie drogą

kolejową, albowiem prawodawca wyraźnie wskazał na taki jej charakter. Natomiast w świetle postanowień art. 4 pkt 10 UTK prawodawca dokonał rozdzielenia tych dwóch pojęć. Tym samym przyjęto, że jakkolwiek każda linia kolejowa jest drogą kolejową, to nie każda droga kolejowa jest linią kolejową. Istnieją zatem takie drogi kolejowe, które są liniami kolejowymi, jak również takie drogi kolejowe, które liniami kolejowymi nie są. Przy czym do tej drugiej kategorii należą właśnie bocznice kolejowe (por. Wyrok NSA II FSK 378/16 z 12.03.2018 r.).

Wyjaśnienia wymaga relacja pomiędzy pojęciami bocznic kolejowej i obszaru kolejowego. Definicja bocznic kolejowej została przytoczona powyżej (art. 4 pkt 10 UTK). Użycie w tej ostatniej definicji terminu "droga kolejowa" mogłoby w istocie wskazywać na to, że bocznice kolejowe są zaliczone również do obszarów kolejowych w rozumieniu ustawy o transporcie kolejowym. Obszarem kolejowym w świetle art. 4 pkt 8 UTK jest powierzchnia gruntu określona 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. Jak wskazał też WSA w Łodzi w wyroku z 08.09.2021 r., sygn. akt. I SA/Łd 356/„Obszar kolejowy jest związany z funkcjonowaniem linii kolejowej, a nie drogi kolejowej niebędącej taką linią (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 2013 r., o sygn. akt II OSK 1276/12). Zatem bocznic kolejowa, która nie została określona jako linia kolejowa, ale droga kolejowa połączona z linią kolejową, nie jest taką linią. Bocznic łączy się więc z linią kolejową, jednak nie jest jej częścią. Leży poza obrębem linii kolejowej. (tak NSA w wyrokach z dnia 18 czerwca 2019 r., o sygn. akt II FSK 1410-1412/17; z dnia 14 października 2020 r., o sygn. akt II FSK 1770/18 i II FSK 1803/18).” Trzeba zauważyć, że wg art. 4 ust. 8 UPOŁ obszar kolejowy należy identyfikować z linią kolejową. Jak wskazano wyżej, definicja obszaru kolejowego jest skonstruowana na innej zasadzie niż definicja infrastruktury kolejowej. Obszar kolejowy jest przeznaczony do zapewnienia funkcjonowania linii kolejowej. Podkreślenia wymaga, że każda linia kolejowa jest drogą kolejową, ale nie każda droga kolejowa jest linią kolejową. Zatem droga kolejowa nie stanowiąca linii kolejowej (czyli nie służąca jej eksploatacji) nie stanowi obszaru kolejowego.

Bocznic kolejowa zaliczana jest do infrastruktury kolejowej. Należy zwrócić tutaj uwagę, że w definicji obszaru kolejowego nie ma odwołania do infrastruktury kolejowej w rozumieniu art. 4 pkt 1 UTK, a jedynie do drogi kolejowej, która jest zdefiniowana w art. 4 pkt 1a. Zatem w świetle przytoczonych przepisów bocznic nie jest obszarem kolejowym w rozumieniu art. 4 pkt 8 UTK.

Zwolnienie podatkowe zdefiniowane w art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOŁ wprost odwołuje się do art. 4 pkt 8 UTK, zatem bocznic kolejowa nie podlega zwolnieniu od podatku od nieruchomości na podstawie tego artykułu. Ponadto przepis art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOŁ nie pozwala na objęcie zwolnieniem wszystkich gruntów, które są zlokalizowane w obszarze kolejowym w rozumieniu art. 4 pkt 8 ustawy z 2003 r. o transporcie kolejowym, ponieważ muszą być one wykorzystywane i zajęte do celów kolejowych oraz wprost uzależnia zastosowanie zwolnienia gruntów od ich lokalizacji w obszarze kolejowym. W żadnym wypadku nie odnosi się do infrastruktury kolejowej. Zatem wykładnia językowa art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOŁ prowadzi do wniosku, iż bocznic kolejowa w opisanym stanie faktycznym nie jest objęta zwolnieniem, ponieważ nie wchodzi w skład obszaru kolejowego.

Wracając do definicji infrastruktury prywatnej, a więc wykorzystywanej do realizacji własnych potrzeb jej właściciela, nie można mieć wątpliwości, iż w przypadku przedsiębiorcy prowadzącego tylko działalność gospodarczą, z jakim mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie, regułą jest iż wszystkie posiadane nieruchomości mają służyć prowadzonej działalności gospodarczej. Taki przedsiębiorca nie realizuje innych celów niż gospodarcze, a przez to nie potrzebuje nieruchomości niesłużących tej działalności. Posiadane przez przedsiębiorcę nieruchomości są zatem składnikami jego przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55 Kodeksu cywilnego.

Jak wskazuje wnioskodawca cyt. „Spółka jest w posiadaniu na terenie których znajdują się bocznic kolejowe będące własnością Spółki. Wszystkim bocznicom nadany został statut

infrastruktury prywatnej tj. wykorzystywanej wyłącznie w celu zaspokojenia potrzeb właściciela”. Wskazana „potrzeba Właściciela” – to produkcja i właśnie w tym celu wykorzystuje całą nieruchomość składającą się na teren zakładu produkcyjnego. Nie można zgodzić się ze stanowiskiem wnioskodawcy, iż cyt. „Nie ma tutaj znaczenia, że ta infrastruktura kolejowa funkcjonuje w związku z wykonywaniem przez Wnioskodawcę działalności produkcyjnej, ponieważ nie jest zajęta na jej potrzeby”, bowiem jeśli infrastruktura funkcjonuje z związku z wykonywaniem działalności gospodarczej, to stanowi jej nieodzowny element i tym samym przesądza o zajęciu przedmiotowej infrastruktury na cele prowadzonej przez Spółkę działalności produkcyjnej. Nie spełnia to zatem przesłanki wynikającej z art. 7 ust 1 pkt 1 lit. c UPOL, gdyż grunty te wraz z prywatną boczną kolejową niewątpliwie są zajęte na prowadzenie działalności innej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w art. 5 ust 1 UTK.

W niniejszym przypadku bezsporne zatem jest, że bocznic kolejowe położone są na terenie zakładu produkcyjnego wnioskodawcy i służą wyłącznie potrzebom prowadzenia działalności związanej przez wnioskodawcę. Infrastruktura składająca się na bocznice kolejową stanowi bowiem infrastrukturę prywatną w rozumieniu art. 4 ust. 1c UPOL – co spółka wprost przyznała w pkt III wniosku o wydanie interpretacji.

W pewnym sensie można zgodzić się ze Spółką, że zwolnieniu podlegają grunty nie zajęte na prowadzenie innej działalności gospodarczej niż wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury. Niemniej Spółka pomija istotną okoliczność, jaką jest fakt, iż bocznic funkcjonalnie są połączone z prowadzoną przez Spółkę działalnością i są wykorzystywane wyłącznie na jej potrzeby. W takim wypadku trudno uznać, że Spółka nie zajmuje tego terenu w związku z prowadzeniem własnej działalności gospodarczej, skoro teren ten służy jej wykonywaniu. Podział, w opisanym przypadku na część terenu zajętą pod działalność produkcyjną i na część wyłącznie zajętą pod zarząd infrastrukturą kolejową byłby sztuczny, nie brałby pod uwagę faktycznego celu korzystania z nieruchomości i służyłby wyłącznie kreowaniu sytuacji sprzyjającej uzyskaniu zwolnienia podatkowego. Nie jest tak, że prowadzenie działalności przez zarządcę infrastruktury prowadzi do zwolnienia lecz odwrotnie – to brak prowadzenia działalności innej niż zarząd infrastrukturą uprawnia do korzystania ze zwolnienia. Wyrażenie „grunt zajęty” należy rozumieć jako funkcjonalnie związany z prowadzeniem działalności operacyjnej Spółki, ponieważ gdyby Spółka nie prowadziła działalności, bocznic byłyby zbędne. Krótko mówiąc, zwolnienie przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOL nie jest przewidziane dla podmiotów wykorzystujących infrastrukturę kolejową wyłącznie dla własnych celów, ale dla podmiotów faktycznie prowadzących działalność kolejową, jak np. PKP Polskie Linie Kolejowe S.A., która odpowiada za zarządzanie państwową siecią linii kolejowych w Polsce.

Można wskazać na wyrok NSA z dnia 24.04.2023 r. sygn. akt III FSK 1984/21 „określenie gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w odróżnieniu od pojęcia gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wymaga bezpośredniego odniesienia gruntu do tej działalności w takim sensie, aby grunt ten był wykorzystywany w tej działalności”. W innym z wyroków wskazano że „Przez pojęcie gruntów "zajętych" na prowadzenie działalności gospodarczej, należy rozumieć faktyczne wykonywanie konkretnych czynności, działań na gruncie, powodujących dokonanie zamierzonych celów lub osiągnięcie konkretnego rezultatu, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.” (wyrok NSA z dnia 7.03.2023 r. sygn. akt III FSK 1180/20). Bocznic – jak wynika z opisu stanu faktycznego- służą wykonywaniu działalności gospodarczej wyłącznie przez Spółkę – istotnym jest fakt, że bocznic położone są na terenie zakładów koksowniczych, zatem na terenie zamkniętym, niedostępnym dla innych użytkowników, czyli na terenie gdzie faktycznie prowadzona jest działalność Spółki. Jak wynika z opisu stanu faktycznego, bocznic położone są na terenie zakładów produkcyjnych i służą wyłącznie do dostarczania materiałów niezbędnych do prowadzenia procesu produkcyjnego, zatem funkcjonowanie bocznic na terenie zakładu stanowi nieodzowny element działalności operacyjnej spółki, tym bardziej, że grunty i bocznic stanowią własność Spółki i służą wyłącznie jej celom. Trudno zatem uznać, iż teren bocznic kolejowych nie stanowi terenu zajętego dla działalności gospodarczej Spółki, nawet w sytuacji gdy zarząd infrastrukturą kolejową pełni podmiot trzeci.

Należy zaznaczyć, iż organ nie kwestionuje realizacji zadań przez zarządcę infrastruktury wskazanych w art. 5 ust. 1 UTK., nie mniej jednak zarządca uczestniczy w procesie produkcji, gdyż transport surowca stanowi jej nieodzowny element, bez którego produkcja ta jest niemożliwa.

Ustawodawca uzasadniając projekt ustawy wskazał, iż cyt.: „W projektowanej ustawie dodaje się również nowy pkt 1c w art. 7 UPOL, który ma zmniejszać obciążenia podatkiem od nieruchomości za grunty, budynki i budowle, które nie są wykorzystywane do żadnej działalności, a są utrzymywane jako „rezerwa” gruntów, budynków i budowli na potrzeby sektora kolejowego, który jest wyraźnie zdefiniowany w art. 4 pkt 8 UTK, jako powierzchnia gruntu określona 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. Pozwala to na zwolnienie od podatku od nieruchomości gruntów, budynków i budowli, którymi zarządzają podmioty rzeczywiście funkcjonujące na rynku kolejowym. Dodatkowo należy zauważyć, że nie każda działka ewidencyjna, na której znajdują się tory kolejowe stanowi obszar kolejowy (zgodnie z przytoczoną powyżej definicją obszaru kolejowego). Jednocześnie wprowadza się wyjątek, w którym prowadzenie na takim gruncie działalności innej niż kolejowa będzie skutkowało brakiem zwolnienia od podatku od nieruchomości.” Prowadzi to do wniosku, że zamiarem ustawodawcy było zwolnienie od podatku od nieruchomości gruntów, które przeznaczone są wyłącznie na wykonywanie zadań zarządcy infrastruktury kolejowej, czyli wyłącznie działalności kolejowej. Prowadzenie działalności innej niż kolejowa wyłączać powinno prawo do zwolnienia, co wyraźnie stwierdzono w uzasadnieniu projektu ustawy wprowadzającego art.7 ust. 1 pkt 1c UPOL . Zatem infrastruktura prywatna, jeżeli na gruntach prowadzona jest działalność inna niż zarządcy infrastruktury, nie powinna korzystać ze zwolnienia.

Sama Spółka wskazuje, że jedną z „przyczyn wprowadzenia zmiany przepisów dotyczących zwolnienia infrastruktury kolejowej z PON było ograniczenie tego zwolnienia jedynie do przypadków rzeczywistego wykorzystywania infrastruktury kolejowej do prowadzenia działalności na rynku kolejowym.”

Tożsame stanowisko w sprawie zwolnienia infrastruktury kolejowej i obiektów infrastruktury usługowej z podatku od nieruchomości – po nowelizacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prezentuje Prezes UTK.

Biorąc pod uwagę powyższe, w świetle obowiązującego stanu prawnego i przedstawionego przez Spółkę stanu faktycznego, stanowisko Spółki w zakresie pierwszego zapytania uznano za nieprawidłowe w związku z niespełnieniem przesłanek wynikających z art. 7 ust. 1 pkt 1c UPOL. Tym samym zgodnie z jej wnioskiem odstąpiono od odpowiedzi na drugie z pytań.

Niniejsza interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę oraz stanu prawnego na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy. Interpretacja traci ważność w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego stanu faktycznego lub zmiany stanu prawnego.

Pouczenie

Na podstawie art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2022 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj.: Dz.U.2022.1634 ze zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia interpretacji przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach. Skargę wnosi się za pośrednictwem Prezydenta Miasta Dąbrowa Górnicza zgodnie z art. 54 §1 i 2 ww. ustawy.

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, dopuszczenia się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisów prawa materialnego. Sąd Administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Niniejsza interpretacja wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, zostanie umieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej (art. 14j § 3 w zw. z art. 14i § 3 Ordynacji podatkowej).