

Kraków, dnia 13 sierpnia 2008 r.

H

PD Sekretariat	18	SIE. 2008
	Przebiegto	
	dnia	
		podpis R

[REDACTED]

URZĄD MIASTA KRAKOWA
Kancelaria Magistrata
Plac Wszystkich Świętych 3/4

Data 2008-08-13 (1)

Nr 5756746 zał. 0

Organ wydający interpretację:
Prezydent Miasta Krakowa
pl. Wszystkich Świętych 3/4
31-004 Kraków

Wniosek

o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b w związku z art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tj. w Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) [REDACTED] (dalej: „Spółka”) wnosi o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika.

Poniżej Spółka przedstawia stan faktyczny oraz własne stanowisko w sprawie. Jednocześnie Spółka oświadcza, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej.

1. STAN FAKTYCZNY

Spółka jest właścicielem gruntów oraz obiektów budowlanych zlokalizowanych na terenie Krakowa. W ich skład wchodzi m.in.:

- pasy drogowe (grunty), na których zlokalizowane są powyższe drogi wewnętrzne,
- budowle dróg wewnętrznych (w tym place oraz parkingi),
- budowle oświetleniowe powyższych dróg.

2. PYTANIA SPÓŁKI

1. Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku – pasy drogowe (rozumiane jako fragmenty gruntu) wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?

2. Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku – place i parkingi mogły być uznane za części dróg wewnętrznych, a w konsekwencji, czy podlegały one wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości podobnie jak inne rodzaje dróg wewnętrznych?
3. Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu?
4. Przy założeniu że odpowiedź na pytania 1 – 3 jest twierdząca – czy, według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku, nie podleganie opodatkowaniu pasów drogowych wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych (w tym placów i parkingów) oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu (w tym infrastruktury oświetleniowej znajdującej się w pasach drogowych dróg wewnętrznych) było zależne od klasyfikacji gruntu na którym umiejscowione są wyżej wymienione obiekty jako „dr” w ewidencji gruntów i budynków?

3. STANOWISKO WNIOSKODAWCY

Podstawa prawna

Zgodnie z art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. w Dz.U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.; dalej: „u.p.o.l.”) w brzmieniu obowiązującym do 9 grudnia 2003 roku, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegały m.in. „*budowle dróg publicznych wraz z pasami drogowymi oraz zajęte pod nie grunty*”.

Natomiast w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku opodatkowaniu nie podlegały „*paszy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu*”. Z analizowanego przepisu, ze skutkiem od 9 grudnia 2003 roku, usunięto zatem przymiotnik „publicznych” rozszerzając tym samym katalog budowli oraz gruntów nie podlegających opodatkowaniu o drogi inne niż publiczne. Katalog obiektów nie podlegających opodatkowaniu poszerzono również o umiejscowione w pasach drogowych obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu.

Z dniem 1 stycznia 2007 roku art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. uległ kolejnej zmianie, na mocy której z opodatkowania wyłączone zostały „*grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle - z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych*.” W rezultacie wprowadzenia tej nowelizacji, zakres dróg podlegających wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości ponownie został zawężony wyłącznie do dróg publicznych.

Dla rozstrzygnięcia zakresu wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. konieczne jest zatem wyjaśnienie pojęcia „droga”, użytego w art. 2 ust. 3 pkt u.p.o.l. obowiązującej w tym okresie.

3.1. Wyłączenie z opodatkowania pasów drogowych wraz z drogami wewnętrznymi - rozumienie pojęcia „droga”

Zdaniem Spółki, bazując na zmieniającym się art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości nie podlegały drogi stanowiące budowle w rozumieniu ustawy z dnia 7 lipca 1994 roku - Prawo budowlane (t.j. w Dz.U. z 2006., Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.; dalej: „Prawo budowlane”) niezależnie od kategorii nadanej im przez ustawę z dnia 21 marca 1985 roku o drogach publicznych (t.j. w Dz.U. z 2007 r., Nr 19, poz. 115 z późn. zm.; dalej: „ustawa o drogach”). Równocześnie, opodatkowaniu nie podlegały również pasy drogowe, na których zlokalizowane były drogi wewnętrzne oraz obiekty związane z prowadzeniem, obsługą oraz zabezpieczeniem ruchu.

W ocenie Spółki, aby ustalić zakres analizowanego wyłączenia z opodatkowania należy odnieść się do wykładni językowej użytego przez ustawodawcę terminu „droga”. W świetle ogólnych zasad wykładni prawa, w szczególności – w świetle zasady zachowania jedności systemu prawnego, w przypadku gdy dany termin nie został zdefiniowany w danej ustawie podatkowej celem ustalenia jego znaczenia w pierwszej kolejności przyjmuje się znaczenie wynikające z innych ustaw podatkowych. Przy braku takiej definicji (w drugiej kolejności) sięgnąć należy do znaczenia ustalonego w innych aktach prawnych charakterystycznych dla danej dziedziny¹. Pomocniczo można również posłużyć się znaczeniem terminu „droga” używanym w języku potocznym.

A) U.p.o.l. i Prawo budowlane

U.p.o.l. nie definiuje pojęcia „droga”, natomiast w celu określenia znaczenia pojęcia samej budowli przedmiotowa ustawa odwołuje się do przepisów prawa budowlanego. Zgodnie natomiast z art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego, przez budowlę należy rozumieć „każdy obiekt budowlany niebędący budynkiem lub obiektem małej architektury, jak: (...), drogi (...)”. Równocześnie, ustawa Prawo budowlane nie definiuje poszczególnych rodzajów obiektów spełniających przesłanki pozwalające na uznanie ich za budowle, w szczególności nie definiuje pojęcia dróg.

W celu ustalenia znaczenia terminu „droga” należy odwołać się zatem do innych przepisów z zakresu systemu prawa budowlanego w tym przepisów wykonawczych do Prawa budowlanego². Na szeroki zakres użytego w ustawie Prawo budowlane pojęcia drogi wskazuje treść rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 3 lipca 2003 roku w sprawie szczegółowego zakresu i formy projektu budowlanego (t.j. w Dz.U. z 2003 r. Nr 120, poz. 1133), w którym zawarty jest wymóg, aby część rysunkowa projektu zagospodarowania działki lub terenu, zawierała „układ komunikacji wewnętrznej przedstawiony w nawiązaniu do

¹ Por. Mariusz Unisk – *Budowle dróg a podatek od nieruchomości w latach 2004-2006 oraz od dnia 1 stycznia 2007 r.*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych Nr 3/2007 s. 27

² Na taką możliwość wskazał m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 22.06.2005 r., sygn. III SA/Wa 916/05, gdzie stwierdza się, że „Odesłanie z art. 1a ust. 1 pkt 1 ustawy z 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych do przepisów prawa budowlanego nie jest ograniczone do ustawy - Prawo budowlane, obejmując swym zakresem również przepisy wykonawcze.”

istniejącej i projektowanej komunikacji zewnętrznej, określający układ dróg wewnętrznych". Powołując się m.in. na powyższą regulację Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że „ (...) budowla dróg wewnętrznych, już w fazie projektowania, podlega regulacji przewidzianej w przepisach Prawa budowlanego.” oraz, że „ (...) przez wymienione w art. 3 pkt 3 Prawa budowlanego pojęcie drogi – należy rozumieć nie tylko drogi publiczne, ale wszystkie inne, stanowiące wytyczoną trasę wyposażoną w urządzenia techniczne, dostosowaną do ruchu środków transportu, ewentualnie poruszania się ludzi i zwierząt.”³. Z powyższego orzeczenia wynika zatem jednoznacznie, że drogi wewnętrzne spełniają przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie ich do kategorii budowli w rozumieniu Prawa budowlanego (do którego referuje wielokrotnie i bezpośrednio u.p.o.l.).

Co więcej, należy zwrócić uwagę, że jeżeli celem ustawodawcy byłoby ograniczenie znaczenia pojęcia budowli (w rozumieniu Prawa budowlanego) jedynie do dróg publicznych – odnosząc się do założenia racjonalnego ustawodawcy - w definicji budowli wskazano by wprost drogi publiczne. Tymczasem zarówno u.p.o.l. jak i Prawo budowlane posługują się ogólnym pojęciem „droga”, niezawężając jego znaczenia jedynie do określonej kategorii dróg.

Biorąc powyższe pod uwagę, stwierdzić należy, że na gruncie przepisów Prawa budowlanego (do których odwołuje się u.p.o.l.) zarówno drogi wewnętrzne jak i drogi publiczne (rozumiane jako przystosowane i przeznaczone m.in. do ruchu samochodów) należy zaliczyć do ogólnej kategorii dróg. Tym samym, wszystkie drogi (a zatem zarówno publiczne jak i wewnętrzne) według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

B) Ustawa o drogach

Odwołując się do reguł wykładni prawa podatkowego, pomocniczą funkcję w zdefiniowaniu pojęcia drogi mogą pełnić akty prawne charakterystyczne dla danej dziedziny (tj. w analizowanym przypadku np. akty prawne dotyczące ruchu drogowego). Zgodnie z art. 4 pkt 2 ustawy o drogach, za drogę uważa się „budowlę wraz z drogowymi obiektami inżynierskimi, urządzeniami oraz instalacjami, stanowiącą całość techniczno-użytkową, przeznaczoną do prowadzenia ruchu drogowego, zlokalizowaną w pasie drogowym”⁴. Dalej w treści ustawy o drogach definiuje różne kategorie dróg, w tym drogi publiczne (dzielące się z kolei na drogi krajowe, wojewódzkie, powiatowe i gminne) oraz drogi wewnętrzne (rozumiane zgodnie z art. 8 ustawy o drogach jako: „drogi niezaliczone do żadnej kategorii dróg publicznych, w szczególności drogi w osiedlach mieszkaniowych, dojazdowe do gruntów rolnych i leśnych, dojazdowe do obiektów użytkowanych przez przedsiębiorców, place przed dworcami kolejowymi, autobusowymi i portami oraz pętle autobusowe”).

³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 kwietnia 2005 roku, sygn. I OSK 1400/04

⁴ Podobne stanowisko potwierdzające, iż na potrzeby analizowanego wyłączenia stosować należy definicje zawarte w ustawie o drogach publicznych zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 27 maja 2008 roku, sygn. II FSK 483/07, gdzie stwierdza się, że „jeżeli treść art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym od dnia 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. została wprowadzona ustawą z dnia 14 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o drogach publicznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1953 z późn. zm.), w której ustawodawca równocześnie zdefiniował pojęcia „pas drogowy” i „droga” (art. 1 pkt 3), a w art. 2 zmienił brzmienie art. 2 ust. 3 pkt 4 upol obejmującym te pojęcia, to oznacza to, że te właśnie definicje należy stosować także na gruncie wykładni art. 2 ust. 3 pkt 4 upol.”

W związku powyższym, stwierdzić należy, że definicja drogi w ustawie o drogach odnosi się zarówno do dróg publicznych jak i do dróg wewnętrznych. Podobne stanowisko prezentowane jest w doktrynie prawa podatkowego: „W akcie tym [tj. w ustawie o drogach – przypis Spółki] obok kategorii dróg publicznych w art. 8 wskazuje się na inne drogi nie mieszczące się w tej grupie, tzw. drogi wewnętrzne. Ustawa ta dotyczy wszystkich rodzajów dróg, co potwierdza jej art. 4, gdzie nie ogranicza się jej stosowania jedynie do dróg publicznych”⁵.

C) Znaczenie językowe (potoczne)

Drogi wewnętrzne można zaliczyć również do ogólnej kategorii dróg biorąc pod uwagę potoczne znaczenie terminu „droga”. Zgodnie z definicją słownikową, droga to „wydzielony pas ziemi łączący poszczególne miejscowości lub punkty terenu, przystosowany do komunikacji”⁶ – a zatem definicja słownikowa nie ogranicza pojęcia drogi jedynie do dróg publicznych. Spółka zwraca uwagę, że potoczne rozumienie terminu „droga” wskazuje jedynie na funkcje jakie powinna ona pełnić (tj. funkcje komunikacyjne), nie wskazuje natomiast, aby droga musiała być udostępniona do publicznego użytku. W związku z powyższym, stwierdzić należy, że w rozumieniu potocznym termin „droga” obejmuje swoim zakresem zarówno drogi publiczne jak i drogi wewnętrzne.

D) Wykładnia historyczna

Zdaniem Spółki, również wykładnia historyczna przepisów u.p.o.l. wskazuje na to, że analizowanym wyłączeniem z opodatkowania podatkiem od nieruchomości objęte były również drogi wewnętrzne. U.p.o.l. w stanie prawnym obowiązującym przed 9 grudnia 2003 roku zwalniała z opodatkowania wyłącznie budowle dróg publicznych wraz z pasami drogowymi i zajętych pod nie gruntami. W porównaniu ze stanem prawnym obowiązującym do 9 grudnia 2003 roku, wyłączenie z opodatkowania w okresie rozpoczynającym się po tej dacie, a trwającym do 31 grudnia 2006 roku nie ograniczało się wyłącznie do dróg sklasyfikowanych jako drogi publiczne. Skoro zatem w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku zrezygnowano ze sformułowania „publiczne” to należy uznać, że zakres wyłączenia z opodatkowania został rozszerzony na wszystkie kategorie dróg, a więc także na drogi wewnętrzne. Takie stwierdzenie jest zgodne z założeniem racjonalnego działania ustawodawcy.

Podobne stanowisko dotyczące znaczenia analizowanej zmiany w art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. zostało przedstawione w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego⁷, gdzie stwierdza się, że „Brzmienie art. 2 ust. 3 pkt 4 upol obowiązujące przed dniem 9 grudnia 2003 r. wprowadzało wyłączenie dotyczące tylko „budowli dróg publicznych wraz z pasami drogowymi oraz zajętych pod nie gruntami”. Porównanie zakresów tych wyłączeń z opodatkowania wskazuje, że przed dniem 9 grudnia 2003 r. wyłączenie z opodatkowania odnosiło się tylko do trzech kategorii przedmiotów, a mianowicie: a) pasów drogowych, b) budowli dróg publicznych, c) oraz zajętych pod nie gruntów. **Od powyższej daty, w związku z inną budową stylistyczną tego przepisu, a przede wszystkim skreśleniem słowa „publiczne” niewątpliwie jest rozszerzenie zakresu wyłączenia z opodatkowania i**

⁵ Prof. dr hab. Leonard Etel – „Opłaty lokalne”, Białystok 2005

⁶ Uniwersalny słownik języka polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza, Wydawnictwo Naukowe PWN

⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 maja 2008 roku, sygn. II FSK 483/07

objęcie nim nie tylko dróg publicznych, ale i wszelkich innych, a więc i wewnętrznych, co zresztą organy podatkowe, jak i Sąd pierwszej instancji wyraźnie zaakcentowały."

Pogląd potwierdzający, że zmiany w brzmieniu przepisów dotyczących zwolnień oraz wyłączeń podatkowych powinny być interpretowane jako zmiana zakresu wyłączenia lub zwolnienia z opodatkowania, a nie jedynie jako uściślenie przepisu, był prezentowany także we wcześniejszym orzecznictwie sądów administracyjnych. Na przykład w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 11 lutego 2005 roku⁸ stwierdzono, że „Ustawodawca musiał mieć jednocześnie świadomość, że każdorazowa zmiana bądź uściślenie przepisu, którego wykładnia była wcześniej niejednolita, stanowi dodatkowy argument za uznaniem, że pewne stany faktyczne objęte tą zmianą przed jej wprowadzeniem bez tej zmiany daną normą objęte nie były”.

Teza postawiona w orzeczeniu dodatkowo potwierdza zatem, że zmiana przepisu ma na celu modyfikację zakresu jego obowiązywania. Usunięcie z treści przepisu przymiotnika „publiczne” wskazuje zatem jednoznacznie na cel ustawodawcy, którym było rozszerzenie (od 9 grudnia 2003 roku) zakresu obowiązywania wyłączenia na inne rodzaje dróg niż tylko publiczne (a zatem – również wewnętrzne). Pogląd ten potwierdza również fakt, że od 1 stycznia 2007 roku ustawodawca ponownie zmodyfikował omawiany przepis, wyłączając z opodatkowania znów tylko budowle dróg publicznych.

E) Podsumowanie

Stanowisko potwierdzające, iż w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku drogi wewnętrzne wraz z gruntami, na których są położone (pasy drogowe) podlegały wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest powszechnie przyjmowane zarówno w orzecznictwie sądów administracyjnych⁹, jak również pismach organów skarbowych¹⁰ oraz w doktrynie prawa podatkowego¹¹.

Podsumowując, pojęcie drogi podlegającej wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku obejmowało zarówno drogi publiczne jak i drogi wewnętrzne. Wskazuje na to:

- rozumienie pojęcia drogi na gruncie przepisów należących do systemu prawa budowlanego (do których odwołuje się bezpośrednio u.p.ol.),
- rozumienie pojęcia drogi na gruncie ustawy o drogach,
- potoczne znaczenie pojęcia droga,
- wykładnia historyczna przepisów u.p.o.l.

A zatem stanowisko Spółki zaprezentowane w pytaniu nr 1 wniosku powinno zostać uznane za prawidłowe.

⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 11 lutego 2005 roku, sygn. III SA/Wa 1731/03

⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 18 stycznia 2007 roku, sygn. I SA/OI 582/06

¹⁰ Np. postanowienie Prezydenta Miasta Płocka z dnia 3 listopada 2005 roku, sygn. WSB.I.31107/7/2005

¹¹ Np. Alicja Sarna, Paweł Banasik – „Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości dróg wewnętrznych”, Przegląd Podatkowy nr 11/2007, prof. dr hab. Leonard Etel – „Opłaty ...”, Mariusz Unisk – „Budowle ...”

3.2. Kwalifikacja podatkowa placów i parkingów

Zdaniem Spółki, do kategorii dróg podlegających wyłączeniu z opodatkowania w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku należy zaliczyć również budowle drogowe sklasyfikowane jako place oraz parkingi. Wynika to z następujących przesłanek:

- znaczenia, jakie terminowi plac przypisywane jest przez przepisy prawa,
- znaczenia potocznego terminów plac oraz parking,
- analizy budowy oraz funkcji, jakie spełniają place oraz parkingi.

Spółka zwraca uwagę, że podobnie jak w przypadku oznaczenia desygnatów pojęcia „drogi”, w celu wyjaśnienia pojęcia placu należy również w pierwszej kolejności sięgnąć do u.p.o.l., a następnie do przepisów należących do systemu prawa budowlanego. Biorąc pod uwagę, że powyższe przepisy nie definiują pojęcia placu, w celu wyjaśnienia jego znaczenia należy sięgnąć do innych aktów prawnych charakterystycznych dla tej dziedziny.

Zgodnie z art. 8 ustawy o drogach, *„drogi niezaliczone do żadnej kategorii dróg publicznych, w szczególności drogi w osiedlach mieszkaniowych, dojazdowe do gruntów rolnych i leśnych, dojazdowe do obiektów użytkowanych przez przedsiębiorców, place przed dworcami kolejowymi, autobusowymi i portami oraz pętle autobusowe, są drogami wewnętrznymi.”* Spółka zwraca uwagę, że powyższy przepis posługuje się określeniem „w szczególności”, co sugeruje, że katalog obiektów budowlanych, które uznawane są przez ustawę o drogach za drogi wewnętrzne jest jedynie przykładowy. Zakres znaczeniowy tego pojęcia wykracza zatem poza przykładowy katalog obiektów wymienionych wprost w tym przepisie. Mając na uwadze, że jako przykład dróg wewnętrznych zostały wymienione place przed dworcami kolejowymi, autobusowymi i portami oraz pętle autobusowe, uznać należy, że inne place (w tym parkingi) spełniające podobne funkcje (tj. funkcje ułatwiające komunikację, usprawniające ruch, ułatwiające rozładunek itd.) *per analogiam* także zaliczyć należy do kategorii dróg wewnętrznych.

Natomiast zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 roku - Prawo o ruchu drogowym (t.j. w Dz.U. z 2005 r., Nr 108, poz. 908 z późn. zm.; dalej: „Prawo o ruchu drogowym”), droga to *„wydzielony pas terenu składający się z jezdni, pobocza, chodnika, drogi dla pieszych lub drogi dla rowerów, łącznie z torowiskiem pojazdów szynowych znajdującym się w obrębie tego pasa, przeznaczony do ruchu lub postoju pojazdów, ruchu pieszych, jazdy wierzchem lub pędzenia zwierząt”*.

Odnosząc się do powyższej definicji, wskazać należy, że skoro ustawodawca określił wyraźnie cel, w jakim wykorzystywane mają być drogi (tj. także jako miejsce postoju pojazdów), jego zamiarem było objęcie zakresem pojęcia „drogi” również miejsc specyficznie do tego przeznaczonych (tj. m.in. parkingów). Zwrócić bowiem uwagę należy, że zasadniczo miejscem ruchu pojazdów są jezdnie (również będące częścią drogi), które równocześnie z założenia nie powinny być wykorzystywane do postoju pojazdów.

Z powyższej definicji wynika wprost, że pod pojęciem drogi rozumieć należy również budowle przeznaczone do postoju pojazdów, czyli np. place¹² i parkingi.

Na gruncie przedstawionych aktów prawnych place i parkingi bezsprzecznie zaliczone zostały zatem do kategorii dróg.

Spółka zwraca uwagę, że zgodnie z definicją słownikową¹³ parking to „*miejsce wyznaczone na postój pojazdów samochodowych, znajdujące się zwykle na wydzielonym placu*” – wynika z tego zatem, że pojęcie parkingu zawiera się w kategorii placu postojowego, jest to bowiem plac przeznaczony do postoju pojazdów. W konsekwencji, wszelkie wnioski odnoszące się do placów można odnieść również do parkingów.

Podsumowując, place i parkingi uznać należy za części dróg. W konsekwencji, podlegały one wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku, podobnie jak inne rodzaje dróg wewnętrznych.

Jako dodatkowy argument należy też podnieść, iż art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku, wyłączał z opodatkowania podatkiem od nieruchomości „*pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu*”. Zważywszy że parkowanie samochodów na parkingach i placach służy niewątpliwie bezkolizyjnej i płynnej obsłudze ruchu a także jego zabezpieczeniu (poprzez umożliwienie pojazdom bezpieczne parkowanie na miejscach do tego specyficznie wyznaczonych) – tym samym parkingi i place należy uznać za obiekty związane z prowadzeniem i obsługą ruchu.

Stąd, stanowisko Spółki w odniesieniu do wyłączenia z opodatkowania placów i parkingów powinno zostać uznane za prawidłowe.

3.3. Oświetlenie dróg i placów wewnętrznych

Zdaniem Spółki, oświetlenie dróg i placów wewnętrznych znajdujące się w pasach drogowych dróg wewnętrznych podlegało wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku.

Art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku, wyłączał z opodatkowania podatkiem od nieruchomości „*pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu*”.

Spółka zwraca uwagę, że nie istnieje ustawowa definicja pojęcia obiektów związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. W związku z powyższym, w celu dokonania wykładni analizowanego pojęcia, należy posłużyć się jego znaczeniem przyjmowanym w języku potocznym. Zgodnie z definicją słownikową¹⁴, „zabezpieczać” oznacza „*dać (dawać) ochronę, osłonę przed czymś niebezpiecznym, szkodliwym; ustrzec*”

¹² Zgodnie ze słownikową definicją (Uniwersalny słownik języka polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza, Wydawnictwo Naukowe PWN) place pełnią m.in. funkcję „*postoju pojazdów*”

¹³ Uniwersalny słownik języka polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza, Wydawnictwo Naukowe PWN

¹⁴ Uniwersalny słownik języka polskiego pod redakcją prof. Stanisława Dubisza, Wydawnictwo Naukowe PWN

(*strzec*), *ochronić* (*chronić*)". Równocześnie, funkcją oświetlenia dróg i placów jest niewątpliwie zapewnienie bezpieczeństwa poruszania się pojazdów po drogach. Elementy infrastruktury oświetleniowej stanowią zatem obiekty budowlane związane z zabezpieczeniem ruchu.

Ponadto, w celu określenia zakresu pojęcia obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, można pomocniczo posłużyć się rozporządzeniem Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 2 marca 1999 roku, w sprawie warunków technicznych, jakimi powinny odpowiadać drogi publiczne i ich usytuowanie (t.j. w Dz.U. z 1999 r., Nr 43, poz. 430). Zdaniem Spółki, pomimo, iż analizowane rozporządzenie odnosi się do dróg publicznych, regulacje tam zawarte mogą być również pomocne w wyznaczeniu zakresu pojęcia obiektów związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu na drogach wewnętrznych. Zgodnie z powyższym rozporządzeniem, urządzenia oświetleniowe zostały zaliczone do wyposażenia technicznego dróg i jednocześnie nie zostały zaliczone do kategorii urządzeń technicznych znajdujących się w pasie drogowym, niezwiązanych z drogą (takich jak np. linie elektroenergetyczne, których niewątpliwie nie można zaliczyć do urządzeń związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu). Zgodnie ze wspomnianym rozporządzeniem „droga powinna być oświetlona ze względów bezpieczeństwa ruchu”. W związku z powyższym, oświetlenie dróg wewnętrznych uznać należy za obiekty budowlane związane z zabezpieczeniem ruchu.

Spółka zwraca uwagę, że brak prawnego obowiązku posiadania infrastruktury drogowej zgodnej z wyżej powołanym rozporządzeniem Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej w przypadku dróg wewnętrznych nie oznacza, że w pasach drogowych nie mogą być zlokalizowane obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. W konsekwencji, jeżeli mimo braku takiego obowiązku, w pasach drogowych dróg wewnętrznych będą zlokalizowane analizowane obiekty, będą one podlegały wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku.

Stanowisko potwierdzające, że urządzenia oświetleniowe stanowią urządzenia techniczne związane z zabezpieczeniem ruchu na drogach było wielokrotnie potwierdzane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Jako przykład przywołać można wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2003 roku (sygn. I SA/Gd 1058/02), w którym stwierdzono, że: *„budowle oświetlenia dróg stanowią element składowy drogi jako urządzenia techniczne służące bezpieczeństwu ruchu na drogach”*. Podobnie orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 20 października 2005 roku (sygn. FSK 2198/04): *„instalacje oświetlenia drogowego mieszczą się w pojęciu budowli dróg publicznych, gdyż są urządzeniami technicznymi związanymi z prowadzeniem i zabezpieczeniem ruchu”*. Stanowisko wyrażane przez sądy w tym zakresie uznać należy zatem za jednolite.

Podsumowując, zdaniem Spółki elementy infrastruktury służącej do oświetlenia dróg wewnętrznych zlokalizowane w pasach drogowych dróg wewnętrznych zaliczyć należy do wyłączonych z opodatkowania w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu.

3.4. Ewidencja gruntów i budynków

Zdaniem Spółki, treść ewidencji gruntów i budynków nie powinna mieć znaczenia dla celów ustalenia znaczenia pojęcia „pasa drogowego”, a podstawową przesłanką determinującą powstanie i wysokość obowiązku podatkowego jest faktyczne istnienie na danym gruncie pasa drogowego i budowli drogi.

Zgodnie z art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l., wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości podlegały pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu. Jednocześnie, u.p.o.l. nie wskazywała obowiązku, aby powyższe obiekty oraz grunty były odpowiednio sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków.

Spółka zwraca uwagę, że jeżeli zamierzeniem ustawodawcy byłoby nadanie ewidencji gruntów i budynków znaczenia w celu określenia wymiaru podatku od nieruchomości w zakresie dróg, zostałoby to wyraźnie wskazane w u.p.o.l. Takie wskazanie znajduje się np. w art. 1a ust. 3 u.p.o.l., gdzie stwierdza się, że przez użytki rolne, lasy, nieużytki, użytki ekologiczne, grunty zadrzewione i zakrzewione, grunty zadrzewione i zakrzewione na użytkach rolnych, grunty pod wodami i powierzchniami płynącymi, grunty pod morskimi wodami wewnętrznymi rozumie się „grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków”. Zdaniem Spółki, jeżeli ustawodawca w tym kontekście nie wskazał wyraźnie w u.p.o.l., że przez pasy drogowe należy rozumieć grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako „dr”, to oznacza to, że nie chciał on definiować tego pojęcia w oparciu o dane zawarte w ewidencji. Tym samym, kwestionowanie prawa do wyłączenia z opodatkowania dróg (w rozumieniu u.p.o.l., Prawa budowlanego, ustawy o drogach, jak również dróg w znaczeniu potocznym) sklasyfikowanych w inny sposób należy uznać za nieprawidłowe.

Dodatkowo, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 6 ust. 2 u.p.o.l. okolicznością, od której uzależniony jest obowiązek podatkowy, jest istnienie budowli albo budynku a nie ujawnienie go w jakiegokolwiek ewidencji. Tym samym, sam fakt istnienia drogi powinien decydować o nie podleganiu tego obiektu budowlanego podatkowi od nieruchomości.

Stanowisko takie zajął również Prezydent Miasta Płocka w piśmie z dnia 3 listopada 2005 r. (WSB.I.31107/7/2005), w którym podniósł iż: *„Pasy drogowe są kategorią ściśle związaną z drogami (nie może być pasa drogowego bez drogi), a zatem nie podlegają opodatkowaniu tylko te pasy drogowe (grunty), na których umiejscowiona jest budowla drogi. Aby dany grunt jako pas drogowy podlegał wyłączeniu z opodatkowania, konieczne jest ustalenie, że znajduje się na nim budowla drogi. Aby można było mówić o budowli drogi na gruncie muszą być przez człowieka poczynione pewne prace związane z przygotowaniem nawierzchni (np. utwardzenie, położenie odpowiedniej nawierzchni, czy też ułożenie urządzeń odwadniających).”*

Spółka zwraca uwagę, że podobne stanowisko dotyczące ewidencji gruntów i budynków zostało przedstawione w niedawno wydanym wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 maja 2008 roku¹⁵ w którym uchylono wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

¹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 maja 2008 roku, sygn. II FSK 483/07

w Olsztynie¹⁶. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził tam m.in., że „w przepisie art. 2 ust. 3 pkt 4 upol w brzmieniu obowiązującym w okresie od 9 grudnia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. ustawodawca objął wyłączeniem od podatku od nieruchomości trzy kategorie przedmiotów opodatkowania: a) pasy drogowe, b) drogi, c) obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. Z powyższego zaś wynika to, że zarówno pojęcie „pas drogowy”, jak i „droga” to pojęcia nietożsame, a tak w konsekwencji przyjął Sąd pierwszej instancji stwierdzając, że podlegają one wyłączeniu z opodatkowania wówczas, gdy w ewidencji gruntów zostały zaklasyfikowane jako „dr”, a więc jako grunty. Tymczasem nie sposób utożsamiać pojęć „droga”, „pas drogowy” oraz grunty, albowiem rozróżnia je ustawodawca na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. W rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) w § 68 ust. 3 pkt 4 wskazano, że grunty zabudowane i zurbanizowane dzielą się m. in. na tereny komunikacyjne, w tym drogi, oznaczone symbolem - dr. Nie ma w nim wymienionego pojęcia „pas drogowy”. Już tylko z tego powodu brak jest podstawy prawnej do stosowania do wyłączenia z opodatkowania przedmiotów, określonych w art. 2 ust. 3 pkt 4 upol, przepisów art. 21 ustawy z dnia 27 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (jedn. tekst Dz. U. z 2005 r., Nr 240, poz. 2027 z późn. zm.).”

Podsumowując, również zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego - skoro ustawodawca nie odsyła w u.p.o.l. do ewidencji gruntów i budynków w zakresie wyjaśnienia pojęcia pasa drogowego i co więcej sama ewidencja nie wprowadza pojęcia „pasa drogowego” (klasyfikuje wyłącznie niektóre działki jako „drogi”), nieuprawnione jest przypisywanie ewidencji gruntów i budynków decydującego znaczenia w rozstrzygnięciu zakresu wyłączenia przewidzianego w u.p.ol.

Powyższą tezę potwierdza również profesor Leonard Etel¹⁷, stwierdzając, że: „oznaczenie „dr” dotyczy gruntu i nie musi wcale oznaczać, że na tak oznaczonym gruncie jest rzeczywiście droga w rozumieniu – budowla. Bardzo często na działkach oznaczonych „dr” rośnie las lub są prowadzone uprawy rolne (łąki, pastwiska).” Dowodzi to, że sama klasyfikacja, jako niejednokrotnie oderwana od stanu faktycznego (do którego jednak odnosi się u.p.o.l.) nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia pojęcia „droga” użytego w ustawie.

Podobne stanowisko zajmują też inni przedstawiciele doktryny prawa podatkowego: „nie można zatem domniemywać, iż dla wyłączenia z opodatkowania podatkiem od nieruchomości dróg wewnętrznych mają znaczenie odpowiednie zapisy w ewidencji gruntów i budynków. Wymóg taki powinien bowiem wynikać wprost z przepisu, tj. analogicznie jak w powyżej wskazanym art. 2 ust. 2 u.p.o.l., obowiązującym w przedmiotowym okresie. (...) Przepis ten [tj. art. 2 ust. 3 pkt 4 u.p.o.l. – przyp. Spółki] nie wskazywał jednak, że obiekty te oraz grunt muszą być odpowiednio sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków. Brak jest zatem podstaw do przyjęcia, że o wyłączeniu pasa drogowego wraz z budowlą drogi z opodatkowania podatkiem od nieruchomości decydowała ewidencja gruntów i budynków.”¹⁸

¹⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 18 stycznia 2007 roku, sygn. I SA/OI 582/06 – w powyższym wyroku stwierdzono, że wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości były drogi wewnętrzne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków

¹⁷ L. Etel – „Podatek od nieruchomości, rolnej, leśnej”, Warszawa 2005, s. 125

¹⁸ Alicja Sarna, Paweł Banasik – „Opodatkowanie ...”

Biorąc powyższe pod uwagę, zdaniem Spółki, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku nie podlegały pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu – niezależnie od sposobu sklasyfikowania gruntów na których były one zlokalizowane w ewidencji gruntów i budynków.

3.5. Podsumowanie

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Spółki:

- w stanie prawnym obowiązującym w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości podlegały budowle dróg wewnętrznych oraz pasy drogowe, na których zlokalizowane były drogi wewnętrzne,
- pojęcie dróg wewnętrznych obejmuje również place oraz parkingi,
- w stanie prawnym obowiązującym w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości podlegały obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu na drogach wewnętrznych, w tym oświetlenie dróg wewnętrznych,
- opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w okresie od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku nie podlegały pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu – niezależnie od sposobu sklasyfikowania gruntów na których były one zlokalizowane w ewidencji gruntów i budynków.

* * *

W związku z powyższym, Spółka wnosi o potwierdzenie prawidłowości wskazanego powyżej stanowiska.

Z poważaniem,

.....
w imieniu

Załącznik:

- dowód uiszczenia opłaty

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA

Działając na podstawie art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 13 sierpnia 2008 r. złożonego przez [REDACTED] o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego postanawiam

1. uznać, że stanowisko Strony polegające na tym, że w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. – pasy drogowe (rozumiane jako fragmenty gruntu) wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jest prawidłowe,
2. uznać, że stanowisko Strony polegające na tym, że według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. – place i parkingi mogły być uznane za części dróg wewnętrznych, a w konsekwencji podlegały wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie jest prawidłowe,
3. uznać, że stanowisko Strony polegające na tym, że infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu, jest prawidłowe,
4. uznać, że stanowisko Strony polegające na tym, że według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. nie podleganie opodatkowaniu pasów drogowych wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu nie było zależne od klasyfikacji gruntu na którym umiejscowione są wyżej wymienione obiekty jako „dr” w ewidencji gruntów i budynków, jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 13 sierpnia 2008 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek [REDACTED] [REDACTED] (której następcą prawnym jest [REDACTED]) o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) poprzez udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

- 1) Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku – pasy drogowe (rozumiane jako fragmenty gruntu) wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
- 2) Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku – place i parkingi mogły być uznane za części dróg wewnętrznych, a w konsekwencji, czy podlegały one wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości podobnie jak inne rodzaje dróg wewnętrznych?

3) Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu?

4) Przy założeniu, że odpowiedź na pytania 1-3 jest twierdząca – czy, według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku, nie podleganie pasów drogowych wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych (w tym placów i parkingów) oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu (w tym infrastruktury oświetleniowej znajdującej się w pasach drogowych dróg wewnętrznych) było zależne od klasyfikacji gruntu na którym umiejscowione są wyżej wymienione obiekty jako „dr” w ewidencji gruntów i budynków?

Spółka stoi na stanowisku, że wg stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. pasy drogowe (rozumiane jako fragmenty gruntu) wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, były bowiem zwolnione na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z zm.). Spółka powołuje się między innymi na rozumienie pojęcia drogi na gruncie przepisów należących do systemu prawa budowlanego, rozumienia pojęcia drogi na gruncie ustawy o drogach, potoczne znaczenie pojęcia droga oraz wykładnię historyczną cytowanego przepisu zaznaczając, że pojęcie „pasy drogowe wraz z drogami” nie wprowadza rozróżnienia na drogi publiczne i inne. Takie brzmienie przepisu zdaniem Spółki przesądza o tym, że w okresie od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. zwolnione z opodatkowania powinny być także pasy drogowe wraz z zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych.

Zdaniem organu podatkowego wykładnia przepisu art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych została dokonana przez Spółkę prawidłowo. W stanie prawnym obowiązującym przed 9 grudnia 2003 r. zwolnione z podatku od nieruchomości były „budowle dróg publicznych wraz z pasami drogowymi oraz zajęte pod nie grunty”. Natomiast w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. opodatkowaniu nie podlegały „pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu”. Od 1 stycznia 2007 r. z opodatkowania wyłączone zostały „grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych”. Analiza brzmienia przepisu art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązującego przed 9 grudnia 2003 r., po tej dacie oraz po 31 grudnia 2006 r. pozwala stwierdzić, że ustawodawca wyraźnie rozróżnia pojęcia dróg publicznych oraz dróg w ogólności tj. bez rozróżnienia na drogi publiczne i inne. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje (ani nie definiowała) cytowanych wyżej pojęć. Także ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (j.t. Dz. U. z 2007 Nr 19, poz. 115 ze zm.) nie zawiera definicji drogi w ogólności, dzieli natomiast drogi na: publiczne oraz wewnętrzne. Ze względu na powyższe należy więc uznać, że w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. nie podlegały opodatkowaniu pasy drogowe oraz zlokalizowane na nich drogi rozumiane także jako drogi wewnętrzne oraz obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. Stanowisko takie zostało potwierdzone wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 maja 2008 r. sygn. II FSK 483/07, w którym stwierdzono, że „związku z inną budową stylistyczną tego przepisu, a przede wszystkim skreśleniem słowa „publiczne” niewątpliwie jest rozszerzenie zakresu wyłączenia z opodatkowania i objęcie nim nie tylko dróg publicznych, ale i wszelkich innych, a więc i wewnętrznych”.

Zdaniem Spółki place i parkingi w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. powinny zostać uznane za części dróg wewnętrznych, a w konsekwencji nie powinny być opodatkowane. Przemawiać ma za tym analiza art. 8 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (j.t. Dz.U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 ze zm.), który za drogi wewnętrzne uznaje „drogi niezaliczone do żadnej kategorii dróg publicznych, w szczególności drogi w osiedlach mieszkaniowych, dojazdowe do gruntów rolnych i leśnych, dojazdowe do obiektów użytkowanych przez przedsiębiorców, place przed dworcami kolejowymi, autobusowymi i portami oraz pętle autobusowe”. Spółka zwraca uwagę, że powyższy przepis posługuje się określeniem „w szczególności” co sugeruje, że katalog ten jest jedynie wyliczeniem przykładowym. Zaliczenie do dróg wewnętrznych placów przed dworcami kolejowymi, autobusowymi i portami oraz pętli autobusowych uzasadnia zdaniem wnioskodawcy przyjęcie, że inne parkingi i place (spełniające podobne funkcje tzn. ułatwiające komunikację, usprawniające ruch) także należy zaliczyć do dróg wewnętrznych. Spółka podkreśla funkcję jaką spełniają place i parkingi, przywołując definicję drogi zawartą w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (j.t. Dz. U. z 2005 r., Nr 108, poz. 908 ze zm.) tj. wydzielony pas terenu składający się z jezdni, pobocza, chodnika, drogi dla pieszych lub drogi dla rowerów, łącznie z torowiskiem pojazdów szynowych znajdującym się w obrębie tego pasa, przeznaczony do ruchu lub postoju pojazdów, ruchu pieszych, jazdy wierzchem lub pędzenia zwierząt. Zdaniem Spółki skoro droga jest przeznaczona do postoju pojazdów to również place i parkingi (służące do postoju pojazdów) powinny być objęte zakresem pojęcia „drogi”. Spółka powołuje również definicję słownikową pojęcia „parking”. Dodatkowo podnoszony jest argument, że „parkowanie samochodów na parkingach i placach służy niewątpliwie bezkolizyjnej i płynnej obsłudze ruchu”.

Organ podatkowy stoi na stanowisku, że przepisy dotyczące zwolnień podatkowych nie mogą być przedmiotem wykładni rozszerzającej. Stanowisko to jest zgodne z wypracowanym przez orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i utrwalonym poglądem, że przepisy dotyczące wszelkiego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych - jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania - powinny być interpretowane ściśle, z zastosowaniem wykładni językowej. Mając na uwadze powyższe, należy podnieść również, że w orzecznictwie sądowym i doktrynie utrwalona została zasada autonomii prawa podatkowego oraz odmienności zawartych w tym prawie pojęć od używanych w innych gałęziach prawa. Jak wskazano powyżej ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje ani pojęcia „droga”, ani też pojęć: „place i parkingi”. W art. 2 ust. 1 pkt 3 przesądza za to o opodatkowaniu budowli podatkiem od nieruchomości. Budowlą na gruncie cyt. wyżej ustawy jest 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. W art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (j.t. Dz. U. z 2006 Nr 156, poz. 1118 ze zm.), do budowli wprost zaliczone zostały drogi. Zasadą jest więc, że drogi jako budowle podlegają opodatkowaniu. Jak wspomniano powyżej wszelkie wyjątki od tej zasady należy interpretować ściśle. Z kolei art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego zalicza wprost place postojowe do urządzeń budowlanych. Z tego wynika, że intencją ustawodawcy było opodatkowanie zarówno placów jak i parkingów. W okresie od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. opodatkowaniu nie podlegały pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. Zdaniem organu podatkowego nie można dokonywać wykładni definicji: „drogi”, „placu” i „parkingu” w kontekście przyjęcia, że podlegają zwolnieniu z podatku od nieruchomości, na podstawie funkcji jaką pełnią

wymienione budowle (tzn. że służą także do postoju pojazdów) posługując się przy tym także definicją z ustawy Prawo o ruchu drogowym. Podobnie argumentacja Spółki mówiąca o tym, że „parkowanie samochodów na parkingach i placach służy niewątpliwie bezkolizyjnej i płynnej obsłudze ruchu a także jego zabezpieczeniu” w kontekście ich zwolnienia z podatku od nieruchomości, nie może być uznana za prawidłową. Zdaniem organu podatkowego gdyby ustawodawca chciał wyłączyć z opodatkowania place i parkingi wyraziłby to wprost w przepisach ustawy. Fakt, iż place postojowe są zaliczone do kategorii budowli podlegających opodatkowaniu (gdy są związane z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy) przemawia za wyłączeniem ich z kategorii budowli zwolnionych z podatku od nieruchomości. Ścisła wykładnia przepisów pozwalających na zwolnienie pasów drogowych wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu nie pozwala zakwalifikować placów i parkingów ani do pasów drogowych, ani do dróg, ani także do obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. W przypadku stwierdzenia, że konkretny plac lub parking jest budowlą podlega on opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. nie był wyłączony z opodatkowania.

Spółka stoi na stanowisku, że według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. W związku z tym, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje tego pojęcia Spółka słusznie twierdzi, że w celu ustalenia jego zakresu należy odwołać się pomocniczo do rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 2 marca 1999 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać drogi publiczne i ich usytuowanie (Dz. U. 1999 r. Nr 43 poz. 430). W § 109 cytowanego rozporządzenia urządzenia oświetleniowe zostały zaliczone do wyposażenia dróg, a droga powinna być oświetlona ze względów bezpieczeństwa ruchu. Zdaniem organu podatkowego nie ulega wątpliwości, że także infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. mieści się w zakresie pojęcia „obektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu”. Stanowisko takie zgodne jest z jednolitą linią orzecniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 20 października 2005 r. FSK 2198/2004 (Lex Polonica nr 401544) stwierdził, że instalacje oświetlenia drogowego mieszczą się w pojęciu budowli dróg publicznych, gdyż są urządzeniami technicznymi związanymi z prowadzeniem i zabezpieczeniem ruchu. Podobnie w wyroku z dnia 17 kwietnia 2003 r. I SA/Gd 1058/2002 (LEX nr 109677) NSA orzekł, że skoro urządzenia oświetleniowe zostały zaliczone do wyposażenia technicznego dróg, a nie są wyłączone w ramach urządzeń niezwiązanych z drogą, do tego służą zabezpieczeniu ruchu – nie podlegają zatem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ze względu na powyższe organ podatkowy stwierdza, iż w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu.

Zdaniem Spółki treść ewidencji gruntów i budynków nie powinna mieć znaczenia przy ustalaniu pojęcia „pas drogowy”, a podstawową przesłanką determinującą powstanie i wysokość obowiązku podatkowego jest faktyczne istnienie na gruncie pasa drogowego budowli drogi. Wnioskodawca zwraca również uwagę, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1a ust. 3 w brzmieniu obecnie obowiązującym stwierdza, że np. przez użytki

rolne rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Skoro zatem ustawodawca nie wskazał, że przez pasy drogowe należy rozumieć grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków symbolem „dr” to znaczy że zapisy w przedmiotowej ewidencji nie przesadzają o zaliczeniu danego gruntu do „pasów drogowych”. Spółka na poparcie tej tezy przywołuje stanowisko doktryny oraz orzecznictwo.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. wyłączała z opodatkowania podatkiem od nieruchomości pasy drogowe, drogi oraz obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. W rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) wskazano, że grunty zabudowane i zurbanizowane dzielą się między innymi na tereny komunikacyjne, w tym drogi, oznaczone symbolem „dr”. Samo pojęcie „pas drogowy” nie zostało w rozporządzeniu wymienione. Jak słusznie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 maja 2008 r., sygn. II FSK 483/07 „już tylko z tego powodu brak jest podstawy prawnej do stosowania do wyłączenia z opodatkowania przedmiotów, określonych w art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przepisów art. 21 ustawy z dnia 27 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (j.t. Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 z późn. zm.)”. Organ podatkowy podziela również pogląd wyrażony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 4 grudnia 2007 r. sygn. III SA/Wa 1219/07, który stwierdził, że „dla celów wymiaru podatku od nieruchomości, zapisy w ewidencji gruntów i budynków mają drugorzędne znaczenie, a determinantem wymiaru podatku od nieruchomości jest wystąpienie zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Zatem o wymiarze podatku od nieruchomości decyduje stan faktyczny. Dane z ewidencji gruntów są niewystarczające do ustalenia, czy na danym terenie znajdują się inne tereny komunikacyjne, oznaczone symbolem Ti oraz czy na danym terenie znajdują się drogi, oznaczone symbolem - dr.” W związku z powyższym w każdej sprawie dotyczącej wyłączenia z opodatkowania pasów drogowych, dróg oraz urządzeń związanych z prowadzeniem, obsługą i zabezpieczeniem ruchu należy badać czy obiekty te istnieją w rzeczywistości.

Z tego względu organ podatkowy stwierdza, iż według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r., nie podleganie pasów drogowych wraz z zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych (z wyłączeniem placów i parkingów podlegających opodatkowaniu) oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu (w tym infrastruktury oświetleniowej znajdującej się w pasach drogowych dróg wewnętrznych) nie było zależne od sklasyfikowania gruntów, na których te obiekty są położone jako „dr” w ewidencji gruntów i budynków.

Ze względu na powyższe postanowiono jak w sentencji.

Na indywidualną interpretację podatkową zgodnie z art. 14c § 3 Ordynacji podatkowej przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, złożoną za pośrednictwem Wydziału Podatków i Opłat Urzędu Miasta Krakowa, Al. Powstania Warszawskiego 10, 31-549 Kraków.

Skargę zgodnie z art. 52 § 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wnosi się po uprzednim wezwaniu Prezydenta Miasta Krakowa do usunięcia naruszenia prawa, które powinno być złożone w terminie 14 dni od dnia w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o wydaniu niniejszej interpretacji.

Otrzymują:

1. Adresat

2. a/a

z up. PREZYDENTA MIASTA

Andrzej Bielski
Za Dyrektora
Wydziału Podatków i Opłat

[REDACTED]

INDYWIDUALNA INTERPRETACJA PODATKOWA

Działając z urzędu na podstawie art. 14e § 1, art. 14j § 1 i § 3 w zw. z art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)

postanawiam

zmienić indywidualną interpretację podatkową z dnia 21 października 2008 r. nr PD-06-2.GK.31100/2/08, wydaną na wniosek [REDACTED]

[REDACTED] z dnia 13 sierpnia 2008 r., w której organ podatkowy postanowił:

1. uznać, że stanowisko Strony polegające na tym, że w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. – pasy drogowe (rozumiane jako fragmenty gruntu) wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jest prawidłowe,
2. uznać, że stanowisko Strony polegające na tym, że według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. – place i parkingi mogły być uznane za części dróg wewnętrznych, a w konsekwencji podlegały wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie jest prawidłowe,
3. uznać, że stanowisko Strony polegające na tym, że infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu, jest prawidłowe,
4. uznać, że stanowisko Strony polegające na tym, że według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. nie podleganie opodatkowaniu pasów drogowych wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu nie było zależne od klasyfikacji gruntu na którym umiejscowione są wyżej wymienione obiekty jako „dr” w ewidencji gruntów i budynków, jest prawidłowe

na indywidualną interpretację podatkową, w której organ podatkowy:

1. uznaje, że stanowisko Strony polegające na tym, że w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. – pasy drogowe (rozumiane jako fragmenty gruntu) wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, jest prawidłowe,
2. uznaje, że stanowisko Strony polegające na tym, że według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. – place i parkingi mogły być uznane za części dróg wewnętrznych, a w konsekwencji podlegały wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie jest prawidłowe,

3. uznaje, że stanowisko Strony polegające na tym, że infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu, jest prawidłowe,
4. uznaje, że stanowisko Strony polegające na tym, że według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. nie podleganie opodatkowaniu pasów drogowych wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu nie było zależne od klasyfikacji gruntu na którym umiejscowione są wyżej wymienione obiekty jako „dr” w ewidencji gruntów i budynków, nie jest prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 13 sierpnia 2008 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] (której następcą prawnym jest [REDAKTOWANE]) o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji przepisów ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z późn. zm.) poprzez udzielenie odpowiedzi na następujące pytania:

- 1) Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku – pasy drogowe (rozumiane jako fragmenty gruntu) wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości?
- 2) Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku – place i parkingi mogły być uznane za części dróg wewnętrznych, a w konsekwencji, czy podlegały one wyłączeniu z opodatkowania podatkiem od nieruchomości podobnie jak inne rodzaje dróg wewnętrznych?
- 3) Czy – według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu?
- 4) Przy założeniu, że odpowiedź na pytania 1-3 jest twierdząca – czy, według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 roku do 31 grudnia 2006 roku, nie podleganie pasów drogowych wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych (w tym placów i parkingów) oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu (w tym infrastruktury oświetleniowej znajdującej się w pasach drogowych dróg wewnętrznych) było zależne od klasyfikacji gruntu na którym umiejscowione są wyżej wymienione obiekty jako „dr” w ewidencji gruntów i budynków?

Spółka stała na stanowisku, że wg stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. pasy drogowe (rozumiane jako fragmenty gruntu) wraz ze zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych nie powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, były bowiem zwolnione na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844 z zm.). Spółka powoływała się między innymi na rozumienie pojęcia drogi na gruncie przepisów należących do systemu prawa budowlanego, rozumienia pojęcia drogi na gruncie ustawy o drogach, potoczne znaczenie pojęcia droga oraz wykładnię historyczną cytowanego przepisu zaznaczając, że pojęcie „pasy drogowe wraz z drogami” nie wprowadza rozróżnienia na drogi publiczne i inne. Takie brzmienie przepisu zdaniem Spółki przesądza o tym, że w okresie od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. zwolnione

z opodatkowania powinny być także pasy drogowe wraz z zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych.

W odniesieniu do przedstawionego problemu organ podatkowy stoi na podobnym stanowisku, jakie zostało zajęte w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 21 października 2008 r. nr PD-06-2.GK.31100/2/08 tj. zdaniem organu podatkowego wykładnia przepisu art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych została dokonana przez Spółkę prawidłowo. W stanie prawnym obowiązującym przed 9 grudnia 2003 r. wyłączone z opodatkowania podatkiem od nieruchomości były „budowle dróg publicznych wraz z pasami drogowymi oraz zajęte pod nie grunty”. Natomiast w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. opodatkowaniu nie podlegały „pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu”. Od 1 stycznia 2007 r. z opodatkowania wyłączone zostały „grunty zajęte pod pasy drogowe dróg publicznych w rozumieniu przepisów o drogach publicznych oraz zlokalizowane w nich budowle – z wyjątkiem związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż eksploatacja autostrad płatnych”. Analiza brzmienia przepisu art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obowiązującego przed 9 grudnia 2003 r., po tej dacie oraz po 31 grudnia 2006 r. pozwala stwierdzić, że ustawodawca wyraźnie rozróżnia pojęcia dróg publicznych oraz dróg w ogólności tj. bez rozróżnienia na drogi publiczne i inne. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje (ani nie definiowała) cytowanych wyżej pojęć. Także ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (j.t.Dz. U. z 2007 Nr 19, poz. 115 ze zm.) nie zawiera definicji drogi w ogólności, dzieli natomiast drogi na: publiczne oraz wewnętrzne. Ze względu na powyższe należy więc uznać, że w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. nie podlegały opodatkowaniu pasy drogowe oraz zlokalizowane na nich drogi rozumiane także jako drogi wewnętrzne oraz obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. Stanowisko takie zostało potwierdzone między innymi wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 października 2009 r. sygn. II FSK 854/08.

Zdaniem Spółki place i parkingi w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. powinny zostać uznane za części dróg wewnętrznych, a w konsekwencji nie powinny być opodatkowane. Przemawiać ma za tym analiza art. 8 ustawy z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (j.t. Dz.U. z 2007 r. Nr 19, poz. 115 ze zm.), który za drogi wewnętrzne uznaje „drogi niezaliczone do żadnej kategorii dróg publicznych, w szczególności drogi w osiedlach mieszkaniowych, dojazdowe do gruntów rolnych i leśnych, dojazdowe do obiektów użytkowanych przez przedsiębiorców, place przed dworcami kolejowymi, autobusowymi i portami oraz pętle autobusowe”. Spółka zwraca uwagę, że powyższy przepis posługuje się określeniem „w szczególności” co sugeruje, że katalog ten jest jedynie wyliczeniem przykładowym. Zaliczenie do dróg wewnętrznych placów przed dworcami kolejowymi, autobusowymi i portami oraz pętli autobusowych uzasadnia zdaniem wnioskodawcy przyjęcie, że inne parkingi i place (spełniające podobne funkcje tzn. ułatwiające komunikację, usprawniające ruch) także należy zaliczyć do dróg wewnętrznych. Spółka podkreśla funkcję jaką spełniają place i parkingi, przywołując definicję drogi zawartą w art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (j.t. Dz. U. z 2005 r., Nr 108, poz. 908 ze zm.) tj. wydzielony pas terenu składający się z jezdni, pobocza, chodnika, drogi dla pieszych lub drogi dla rowerów, łącznie z torowiskiem pojazdów szynowych znajdującym się w obrębie tego pasa, przeznaczony do ruchu lub postoju pojazdów, ruchu pieszych, jazdy wierzchem lub pędzenia zwierząt. Zdaniem Spółki skoro droga jest przeznaczona do postoju pojazdów to również place i parkingi (służące do postoju pojazdów) powinny być objęte zakresem pojęcia „drogi”.

Spółka powołuje również definicję słownikową pojęcia „parking”. Dodatkowo podnoszony jest argument, że „parkowanie samochodów na parkingach i placach służy niewątpliwie bezkolizyjnej i płynnej obsłudze ruchu”.

W odniesieniu do przedstawionego problemu organ podatkowy stoi na stanowisku podobnym jakie zajął w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 21 października 2008 r. nr PD-06-2.GK.31100/2/08 tzn., że przepisy dotyczące wyłączeń czy zwolnień podatkowych nie mogą być przedmiotem wykładni rozszerzającej. Stanowisko to jest zgodne z wypracowanym przez orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i utrwalonym poglądem, że przepisy dotyczące wszelkiego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych - jako odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania - powinny być interpretowane ściśle, z zastosowaniem wykładni językowej. Mając na uwadze powyższe, należy podnieść również, że w orzecznictwie sądowym i doktrynie utrwalona została zasada autonomiczności prawa podatkowego oraz odmienności zawartych w tym prawie pojęć od używanych w innych gałęziach prawa. Jak wskazano powyżej ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje ani pojęcia „droga”, ani też pojęć: „plac i parkingi”. W art. 2 ust. 1 pkt 3 przesądza za to o opodatkowaniu budowli podatkiem od nieruchomości. Budowlą na gruncie cyt. wyżej ustawy jest 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. W art. 3 pkt 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (j.t. Dz. U. z 2006 Nr 156, poz. 1118 ze zm.), do budowli wprost zaliczone zostały drogi. Zasadą jest więc, że drogi jako budowle podlegają opodatkowaniu. Jak wspomniano powyżej wszelkie wyjątki od tej zasady należy interpretować ściśle. Z kolei art. 3 pkt 9 Prawa budowlanego zalicza wprost place postojowe do urządzeń budowlanych. Z tego wynika, że intencją ustawodawcy było opodatkowanie zarówno placów jak i parkingów. W okresie od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. opodatkowaniu nie podlegały pasy drogowe wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. Zdaniem organu podatkowego nie można dokonywać wykładni definicji: „drogi”, „placu” i „parkingu” w kontekście przyjęcia, że podlegają zwolnieniu z podatku od nieruchomości, na podstawie funkcji jaką pełnią wymienione budowle (tzn. że służą także do postoju pojazdów) posługując się przy tym także definicją z ustawy Prawo o ruchu drogowym. Podobnie argumentacja Spółki mówiąca o tym, że „parkowanie samochodów na parkingach i placach służy niewątpliwie bezkolizyjnej i płynnej obsłudze ruchu a także jego zabezpieczeniu” w kontekście ich zwolnienia z podatku od nieruchomości, nie może być uznana za prawidłową. Zdaniem organu podatkowego gdyby ustawodawca chciał wyłączyć z opodatkowania place i parkingi wyraziłby to wprost w przepisach ustawy. Fakt, iż place postojowe są zaliczone do kategorii budowli podlegających opodatkowaniu (gdy są związane z działalnością gospodarczą przedsiębiorcy) przemawia za wyłączeniem ich z kategorii budowli od których nienależny jest podatek od nieruchomości. Ścisła wykładnia przepisów pozwalających na wyłączenie pasów drogowych wraz z drogami oraz obiektami budowlanymi związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu z opodatkowania pozwala zakwalifikować placów i parkingów ani do pasów drogowych, ani do dróg, ani także do obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. W przypadku stwierdzenia, że konkretny plac lub parking jest budowlą podlega on opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości i według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. nie był wyłączony z opodatkowania.

Spółka stoi na stanowisku, że według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach

drogowych dróg wewnętrznych powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu.

W odniesieniu do przedstawionego problemu organ podatkowy stoi na stanowisku podobnym jakie zajął w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 21 października 2008 r. nr PD-06-2.GK.31100/2/08 tzn., że w związku z tym, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje tego pojęcia Spółka słusznie twierdzi, że w celu ustalenia jego zakresu należy odwołać się pomocniczo do rozporządzenia Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 2 marca 1999 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać drogi publiczne i ich usytuowanie (Dz. U. 1999 r. Nr 43 poz. 430). W § 109 cytowanego rozporządzenia urządzenia oświetleniowe zostały zaliczone do wyposażenia dróg, a droga powinna być oświetlona ze względów bezpieczeństwa ruchu. Zdaniem organu podatkowego nie ulega wątpliwości, że także infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. mieści się w zakresie pojęcia „obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu”. Stanowisko takie zgodne jest z jednolitą linią orzeczniczą Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 20 października 2005 r. FSK 2198/2004 (Lex Polonica nr 401544) stwierdził, że instalacje oświetlenia drogowego mieszczą się w pojęciu budowli dróg publicznych, gdyż są urządzeniami technicznymi związanymi z prowadzeniem i zabezpieczeniem ruchu. Podobnie w wyroku z dnia 17 kwietnia 2003 r. I SA/Gd 1058/2002 (LEX nr 109677) NSA orzekł, że skoro urządzenia oświetleniowe zostały zaliczone do wyposażenia technicznego dróg, a nie są wyłączone w ramach urządzeń niezwiązanych z drogą, do tego służą zabezpieczeniu ruchu – nie podlegają zatem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Ze względu na powyższe organ podatkowy stwierdza, iż w stanie prawnym obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. infrastruktura oświetleniowa znajdująca się w pasach drogowych dróg wewnętrznych, powinna zostać zaliczona do nie podlegających opodatkowaniu obiektów budowlanych związanych z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu.

Zdaniem Spółki treść ewidencji gruntów i budynków nie powinna mieć znaczenia przy ustalaniu pojęcia „pas drogowy”, a podstawową przesłanką determinującą powstanie i wysokość obowiązku podatkowego jest faktyczne istnienie na gruncie pasa drogowego budowli drogi. Wnioskodawca zwraca również uwagę, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1a ust. 3 w brzmieniu obecnie obowiązującym stwierdza, że np. przez użytki rolne rozumie się grunty sklasyfikowane w ten sposób w ewidencji gruntów i budynków. Skoro zatem ustawodawca nie wskazał, że przez pasy drogowe należy rozumieć grunty oznaczone w ewidencji gruntów i budynków symbolem „dr” to znaczy że zapisy w przedmiotowej ewidencji nie przesądzają o zaliczeniu danego gruntu do „pasów drogowych”. Spółka na poparcie tej tezy przywołuje stanowisko doktryny oraz orzecznictwo.

W odniesieniu do przedstawionego problemu organ podatkowy w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia 21 października 2008 r. nr PD-06-2.GK.31100/2/08 stanął na następującym stanowisku.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w brzmieniu obowiązującym od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r. wyłączała z opodatkowania podatkiem od nieruchomości pasy drogowe, drogi oraz obiekty budowlane związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu. W rozporządzeniu Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) wskazano, że grunty zabudowane i zurbanizowane dzielą się między innymi na tereny komunikacyjne, w tym drogi, oznaczone symbolem „dr”. Samo pojęcie „pas drogowy” nie zostało w rozporządzeniu wymienione. Organ podatkowy wydając interpretację przyjął stanowisko

Naczelnego Sądu Administracyjnego zajęte w wyroku z dnia 27 maja 2008 r., sygn. II FSK 483/07, zgodnie z którym „już tylko z tego powodu brak jest podstawy prawnej do stosowania do wyłączenia z opodatkowania przedmiotów, określonych w art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przepisów art. 21 ustawy z dnia 27 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 z późn. zm.)”. Organ podatkowy, w wydanej w dniu 21 października 2008 r. interpretacji oparł się również na obowiązującym w momencie wydawania interpretacji poglądzie wyrażonym przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 4 grudnia 2007 r. sygn. III SA/Wa 1219/07, który stwierdził, że „dla celów wymiaru podatku od nieruchomości, zapisy w ewidencji gruntów i budynków mają drugorzędne znaczenie, a determinantem wymiaru podatku od nieruchomości jest wystąpienie zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie obowiązku podatkowego. Zatem o wymiarze podatku od nieruchomości decyduje stan faktyczny. Dane z ewidencji gruntów są niewystarczające do ustalenia, czy na danym terenie znajdują się inne tereny komunikacyjne, oznaczone symbolem Ti oraz czy na danym terenie znajdują się drogi, oznaczone symbolem - dr.” W związku z powyższym organ podatkowy przyjął, że w każdej sprawie dotyczącej wyłączenia z opodatkowania pasów drogowych, dróg oraz urządzeń związanych z prowadzeniem, obsługą i zabezpieczeniem ruchu należy badać czy obiekty te istnieją w rzeczywistości.

W związku z powyższym, mając na względzie w szczególności orzecznictwo sądów administracyjnych obowiązujących w dniu wydawania interpretacji (por. także wyrok WSA w Szczecinie z 06.08.2008 r. sygn. akt I SA/Sz 172/08; wyrok WSA we Wrocławiu z 17.01.2008 r. sygn. akt I SA/Wr 1440/07), organ podatkowy stwierdził, iż według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r., nie podleganie pasów drogowych wraz z zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych (z wyłączeniem placów i parkingów podlegających opodatkowaniu) oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu (w tym infrastruktury oświetleniowej znajdującej się w pasach drogowych dróg wewnętrznych) nie było zależne od sklasyfikowania gruntów, na których te obiekty są położone jako „dr” w ewidencji gruntów i budynków.

Z brzmienia art. 14e § 1 Ordynacji podatkowej wynika, iż organ podatkowy wydając interpretację jest obowiązany uwzględnić orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W przypadku zmiany poglądów wyrażonych w orzecznictwie sądowym, obowiązkiem organu, który wydał na jego podstawie interpretację, jest zmiana nieprawidłowej interpretacji.

W odniesieniu do problemu dotyczącego czy za pas drogowy należy uważać tylko grunt oznaczony w ewidencji gruntów i budynków symbolem „dr” należy stwierdzić, że orzecznictwo sądów w tym zakresie uległo zmianie. Obecnie dla celów podatku od nieruchomości droga, aby uznać ją za wyłączonej z opodatkowania w latach 2004-2006, musi znajdować się na gruncie oznaczonym w ewidencji gruntów i budynków symbolem „dr”, oznaczającym tereny komunikacyjne, a dokładniej: drogi. Zgodnie z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 240 poz. 2027 z późn. zm.) podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Wskazany przepis obliguje organy do odwoływania się do odpowiednich zapisów ewidencji gruntów i budynków (podobnie wyrok WSA z 30.06.2009 r. sygn. akt II FSK 1411/07). Dane zawarte w ewidencji mają charakter dokumentu urzędowego, o którym mowa w art. 194 Ordynacji podatkowej. Podważenie tych zapisów lub ich zmiana jest możliwa w postępowaniu prowadzonym przed właściwym organem administracji. Natomiast przeprowadzenie tego rodzaju postępowania w

postępowaniu podatkowym nie jest możliwe (wyrok NSA z 15.04.2008 r., sygn. akt II FSK 372/07). Analiza art. 4 ustawy o drogach publicznych wskazuje na to, że droga musi być budowlą, a pas drogowy to grunt, na którym ta budowla jest zlokalizowana. Wymóg budowli muszą spełniać również drogi wewnętrzne. Zgodnie z § 68 ust. 3 pkt 7 lit. a rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. grunty zabudowane i zurbanizowane dzielą się na tereny komunikacyjne, w tym drogi, oznaczone symbolem „dr”. Według ust. 3 pkt 7 lit a załącznika nr 6 do tego rozporządzenia do użytku gruntowego o nazwie „drogi” zalicza się grunty w granicach pasów drogowych dróg publicznych i dróg wewnętrznych w rozumieniu przepisów ustawy o drogach publicznych. Cytowane przepisy rozporządzenia odwołują się wprost do ustawy o drogach publicznych, dlatego jeżeli grunt stanowi pas drogowy zabudowany drogą, to powinien być sklasyfikowany w stosownej ewidencji jako droga (dotyczy to także dróg wewnętrznych).

W związku z powyższym, organ podatkowy stwierdza, iż według stanu prawnego obowiązującego od 9 grudnia 2003 r. do 31 grudnia 2006 r., nie podleganie pasów drogowych wraz z zlokalizowanymi na nich budowlami dróg wewnętrznych (z wyłączeniem placów i parkingów podlegających opodatkowaniu) oraz budowlami związanymi z prowadzeniem, zabezpieczeniem oraz obsługą ruchu (w tym infrastruktury oświetleniowej znajdującej się w pasach drogowych dróg wewnętrznych) było zależne od sklasyfikowania gruntów, na których te obiekty są położone jako drogi oznaczone symbolem „dr” w ewidencji gruntów i budynków.

Stanowisko takie znajduje odzwierciedlenie w zmienionej, ale ugruntowanej już linii orzeczniczej sądów administracyjnych np.: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 08.12.2009 r. sygn. akt II FSK 1066/08; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29.10.2009 r. sygn. akt II FSK 854/08; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 01.10.2009 r. sygn. akt II FSK 652/08.

Ze względu na powyższe postanowiono jak w sentencji.

Na niniejszą indywidualną interpretację podatkową zgodnie z art. 14c § 3 Ordynacji podatkowej przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, złożoną za pośrednictwem Wydziału Podatków i Opłat Urzędu Miasta Krakowa, Al. Powstania Warszawskiego 10, 31-549 Kraków.

Skargę zgodnie z art. 52 § 3 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wnosi się po uprzednim wezwaniu Prezydenta Miasta Krakowa do usunięcia naruszenia prawa, które powinno być złożone w terminie 14 dni od dnia w którym skarżący dowiedział się lub mógł dowiedzieć się o wydaniu niniejszej interpretacji. Skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia tego wezwania.

Otrzymują:

1. Adresat
2. a/a

z up. PREZYDENTA MIASTA

Andrzej Bielski
Zastępca Dyrektora
Wydziału Podatków i Opłat