



**MINISTERSTWO FINANSÓW
DEPARTAMENT PODATKÓW
LOKALNYCH**

Warszawa, dnia 10 grudnia 2014 r.

PL/LS/063/17/APQ/14/RD-114562

**Pan Dr Ryszard Paweł Krawczyk
Prezes
Regionalnej Izby Obrachunkowej
w Łodzi**

**RIO w Łodzi
ul. Zamenhofska 10
90-341 Łódź**

Odpowiadając na pismo z dnia 18.11.2014 r. znak: WA 4111-44/2014, dotyczące wyłączenia z podatku od nieruchomości dróg publicznych na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849), Ministerstwo Finansów przedstawia następujące stanowisko.

Na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, wyłączeniu z podatku od nieruchomości podlegają 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.

Ustawa z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 260 ze zm.) określa pas drogowy jako wydzielony liniami granicznymi grunt wraz z przestrzenią nad i pod jego powierzchnią, w którym są zlokalizowane droga oraz obiekty budowlane i urządzenia techniczne związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, a także urządzenia związane z potrzebami zarządzania drogą. Droga to budowla wraz z drogowymi obiektami inżynierskimi (mosty, tunele, przepusty i konstrukcje oporowe), urządzeniami oraz instalacjami, stanowiąca całość techniczno-użytkową, przeznaczona do prowadzenia ruchu drogowego, zlokalizowana w pasie drogowym (art. 4 pkt 1, 2 i 12).

Autostrada stanowi jeden z rodzajów drogi publicznej, do której odnoszą się zarówno przepisy ogólne ustawy o drogach publicznych, jak i szereg szczególnych regulacji zawartych w tej ustawie, jak również w innych, w szczególności: w ustawie z dnia 27 października 1994 r. o autostradach płatnych oraz o Krajowym Funduszu Drogowym (Dz. U. z 2012 r. poz. 931 ze zm.), oraz w rozporządzeniach wydanych na ich podstawie.

Autostrada została zdefiniowana w art. 3 pkt 2 i art. 4 ust. 11 ustawy o drogach publicznych, jako droga o ograniczonej dostępności, przeznaczona wyłącznie do ruchu pojazdów samochodowych. W przepisach tych znajduje się m.in. wymóg wyposażenia autostrady w urządzenia obsługi podróżnych, pojazdów i przesyłek, przeznaczonych wyłącznie dla użytkowników autostrady.

Obowiązek wyposażenia autostrady w miejsca obsługi podróżnych (MOP) wynika również z § 62 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 16 stycznia 2002 r. w sprawie przepisów techniczno-budowlanych dotyczących autostrad płatnych (Dz. U. Nr 12, poz. 116 ze zm.).



Szczegółowe regulacje dotyczące (MOP) zawiera rozdział 3 działu III ww. rozporządzenia oraz § 114 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. Nr 43, poz. 430 ze zm.). W zależności od rodzaju MOP mogą się tam znajdować: parkingi, jezdnie manewrowe, urządzenia wypoczynkowe, sanitarne i oświetlenie, obiekty małej gastronomii, stacje paliw, stanowiska obsługi pojazdów, obiekty gastronomiczno-handlowe, informacji turystycznej, obiekty noclegowe oraz w zależności od potrzeb: agendy poczty, banku, biur turystycznych, biur ubezpieczeniowych.

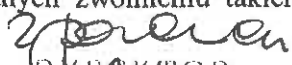
Art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ma na celu wyłączenie z opodatkowania podatkiem od nieruchomości infrastruktury drogowej służącej celom użyteczności publicznej, przede wszystkim samej drogi, oraz urządzeń niezbędnych do jej obsługi. Nieopodatkowane są budowle dróg publicznych oraz inne zlokalizowane w pasie drogowym budowle związane z prowadzeniem, zabezpieczeniem i obsługą ruchu, a także urządzenia związane z potrzebami zarządzania drogą. Są to w szczególności: jezdnie, pasy postojowe, pobocza, skarpy nasypów i wykopów, chodniki, wiaty przystankowe, torowiska, ścieżki rowerowe, sieci tramwajowe, skrzyżowania i zjazdy oraz obiekty inżynierskie (mosty, tunele, przepusty).

W przypadku autostrady wyłączeniu podlegają: jezdnie autostrady, pobocza, jezdnie zbierająco-rozprowadzające, pasy dzielące jezdnie, skarpy nasypów i wykopów, węzły i przejazdy z przecinającymi ją drogami i innymi liniami komunikacyjnymi, drogowe obiekty inżynierskie (w szczególności: mosty, wiadukty, estakady, konstrukcje oporowe, tunele, przepusty, nadziemne i podziemne przejścia dla pieszych oraz dla zwierząt dziko żyjących).

Celem przepisu nie jest natomiast wyłączenie wszystkich budowli znajdujących się w pasie drogowym, w szczególności służących działalności innego rodzaju niż transport drogowy *sensu stricto*. Do takich obiektów (związanych z działalnością handlową, gastronomiczną, hotelarską, reklamową i usługową o innym charakterze) na autostradzie można zaliczyć: urządzenia wypoczynkowe, sanitarne, obiekty małej gastronomii, stacje paliw, stanowiska obsługi pojazdów, obiekty gastronomiczno-handlowe, informacji turystycznej, obiekty noclegowe, agendy poczty, banku, biur turystycznych, biur ubezpieczeniowych. Jakkolwiek ich usytuowanie przy autostradach wymagane jest zgodnie z cytowanymi przepisami, nie podlegają wyłączeniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 2 ust. 3 pkt 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Odmierna interpretacja, zakładająca, że obiekty znajdujące się w MOP są związane z działalnością gospodarczą polegającą na eksploatacji autostrad płatnych i tym samym wyłączone są z opodatkowania, prowadziłyby do nierównego traktowania podmiotów pod względem podatkowym, ponieważ podmioty gospodarcze posiadające analogiczne obiekty (np. stacje paliw) poza autostradą płacą podatek. Mogłoby to spowodować wątpliwości co do zgodności takiego stanowiska z konstytucyjną zasadą demokratycznego państwa prawnego, która nakazuje identyczne traktowanie w prawie podatkowym tych samych stanów faktycznych.

Mając na uwadze powyższe, należy podzielić tezy wyroków NSA: z 13 września 2012 r. II FSK 203/11 i z 28 maja 2013 r. w zakresie stwierdzenia, że jeżeli działalność gospodarcza podatnika polega na eksploatacji autostrad płatnych, zlokalizowane w pasie drogowym budowle związane z prowadzeniem tej działalności są objęte zwolnieniem od podatku od nieruchomości; jeżeli jednak budowle zlokalizowane w pasie drogowym związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej innej, niż eksploatacja autostrad płatnych zwolnieniu takiemu nie podlegają.


DIREKTOR
Departamentu Podatków Lokalnych

Jusyna Wrzekopiak