Rodzaj dokumentu – Indywidualna interpretacja

Sygnatura - PiOL.150.1.2024.MBH

Data – 24 stycznia 2024 r.

Autor - Burmistrz Polic

Temat – Zwolnienie z podatku od nieruchomości budowli

Infrastruktury portowej, budowli infrastruktury portowej

zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz

zajętych pod nie gruntów

Słowa kluczowe - Podatek od nieruchomości, infrastruktura portowa

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Burmistrz Polic, działając na podstawie art. 14j §1 i § 3 oraz art. 14b i art. 14c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.),   
po rozpatrzeniu wniosku wspólnego (Wnioskodawcy) oraz (Zainteresowanego) z dnia 26 października 2023 r. (data wpływu: 27 października 2023 r.) w sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.   
o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.)

**uznaje**

**stanowisko Wnioskodawcy X oraz Zainteresowanego Y w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym w zakresie zastosowania zwolnienia wynikającego   
z art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych   
za nieprawidłowe.**

W dniu 27 listopada 2023 r. Spółka X wraz z zainteresowanym podmiotem Y –reprezentowane przez pełnomocnika – wystąpiły ze wspólnym wnioskiem   
o udzielenie pisemnej indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, co do zastosowania zwolnienia w podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia   
12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.). Przedmiotem wniosku są 4 stany faktyczne oraz 1 zdarzenie przyszłe.

1. **Przedstawienie stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego:**

Spółka X w ramach prowadzonej działalności prowadzi inwestycję pod nazwą (…), obejmującą budowę i eksploatację instalacji (…), jak również terminalu przeładunkowego wraz z infrastrukturą towarzyszącą, w tym infrastrukturą przesyłową[[1]](#footnote-1) oraz obiektami opisanymi w dokumentacji projektowej jako „infrastruktura portowa[[2]](#footnote-2)” (dalej: „Projekt”, „Inwestycja”, Przedsięwzięcie”). Wszelkie obiekty, budowle i urządzenia, które Spółka wybudowała (lub zamierza wybudować w kolejnych etapach inwestycji) na Nieruchomościach (zdefiniowanych poniżej) zostały wzniesione w ramach Przedsięwzięcia   
i sfinansowane ze środków Spółki X.

Z punktu widzenia efektywności całej inwestycji, niezwykle istotna jest infrastruktura portowa, gdyż zapewnia ona możliwość sprawnego odbioru i magazynowania głównego surowca oraz umożliwia ekspedycję głównego produktu kompleksu droga morską. Z tego względu już w fazie planowania Projektu X podjęła decyzję odnośnie przejęcia od Y następujących nieruchomości gruntowych:

1. nieruchomość gruntowa składająca się z działek gruntu (…), dla której Sąd Rejonowy Szczecin-Prawobrzeże i Zachód w Szczecinie, (…) prowadzi księgę wieczystą (…) (dalej: **„Nieruchomość 1”**);
2. nieruchomość gruntowa składająca się z działek gruntu (…), dla której Sąd Rejonowy Szczecin-Prawobrzeże i Zachód w Szczecinie, (…) prowadzi księgę wieczystą nr (…) (dalej: **„Nieruchomość 2”**);
3. nieruchomość gruntowa składająca się z działek gruntu nr (…), dla której Sąd Rejonowy Szczecin-Prawobrzeże i Zachód w Szczecinie, (…) prowadzi księgę wieczystą nr (…) (dalej: **„Nieruchomość 3”**);
4. nieruchomość gruntowa składająca się z działek gruntu nr (…), dla której Sąd Rejonowy Szczecin-Prawobrzeże i Zachód w Szczecinie, (…) prowadzi księgę wieczystą nr (…) (dalej: **„Nieruchomość 4”**);

- (dalej łącznie: **„Działki portowe”**, **„Nieruchomości”)**.

Do powyższego miało dojść w celu przejęcia własności nad terenami, na których miała być realizowana inwestycja, co z jednej strony miało wzmocnić pakiet zabezpieczeń dla finansowania Projektu, z drugiej zaś strony zapewnić jak najbardziej efektywną jego realizację.

Bazując na tym założeniu X nabyła prawo użytkowania wieczystego Nieruchomości 1-3 oraz prawo własności Nieruchomości 4, w sposób skuteczny i w dobrej wierze, od Y Portu (…) na podstawie warunkowej umowy sprzedaży z dnia (…) oraz na podstawie umowy przeniesienia i ustanowienia służebności z dnia (…)

W związku z dynamicznie zachodzącymi zmianami prawnymi, w szczególności z uwagi na nowelizację z lipca 2019 r. ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1624 z późn. zm, dalej: „**Ustawa o portach i przystaniach** **morskich;, „UPPM”**), konieczne okazały się zmiany dotyczące zabezpieczenia uczestników finansowania Projektu, w tym dotyczące Działek Portowych. Ustawa o portach i przystaniach morskich stanowi, że każde zbycie nieruchomości stanowiącej własność Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego albo podmiotu zarządzającego portem lub przystanią morską, położonej w granicach portu i przystani morskiej, w tym zmiana właściciela, przekazanie prawa użytkowania wieczystego lub oddanie w dzierżawę na okres powyżej 10 lat wymaga decyzji Ministra Gospodarki Morskiej. Ponieważ wymóg uzyskania zgody Ministra Gospodarki Morskiej wynikającej z UPPM mógł wpłynąć na zaspokojenie   
z zabezpieczeń ustanowionych na akcjach Spółki oraz późniejsze zbycie Projektu przez uczestników finansowania, w celu zabezpieczenia pozycji uczestników finansowania były rozważane różne potencjalne scenariusze.

Po dokonanych analizach zainteresowane strony wypracowały koncepcję, zgodnie z którą Spółka dokona – w ramach stosownych transakcji – przeniesienia prawa użytkowania wieczystego i/lub własności (w zależności od przypadku) Działek portowych na rzecz podmiotu Y (…), po czym Y (…) wydzierżawi Spółce X wszystkie przedmiotowe Działki Portowe (dalej: **„Scenariusz”**).

Ze względu na to, że Nieruchomości położone są na terenie portu (…), X zobowiązała się przenieść prawo własności i użytkowania wieczystego Nieruchomości na rzecz   
podmiotu Y. Nabycie prawa własności i wieczystego użytkowania nieruchomości na rzecz Y umożliwi omawianemu podmiotowi prawidłowe wykonywanie zadań związanych   
z zarządzaniem portem (…), a jednocześnie będzie czynnością, która umożliwi X spełnienie warunków zmierzających do uzyskania pierwszej wpłaty środków zgodnie   
z umową kredytów niepodporządkowanych – terminowego, obrotowego i VAT zawartą   
(…) r. między X a instytucjami finansowymi (dalej: „Umowa Kredytu”).

Zgodnie ze Scenariuszem, w dniu przeniesienia na rzecz Y prawa własności   
i użytkowania wieczystego Nieruchomości, miała wejść w życie warunkowa umowa dzierżawy, na podstawie której X, w związku z realizacją Przedsięwzięcia, uzyska uprawnienia do korzystania z nieruchomości po dniu ich zbycia na rzecz Y.

Własność i prawo użytkowania wieczystego nieruchomości nabywanych przez Y miały być   
w dniu i po dniu ich nabycia przez Y, przez cały okres obowiązywania Umowy Kredytu, obciążone ograniczonym prawem rzeczowym w postaci hipoteki łącznej ustanowionej w celu zabezpieczenia należytego wykonywania przez X zobowiązań pieniężnych wobec banków wynikających z dokumentów finansowania.

W związku z nabyciem przez Y Nieruchomości, Y miał się stać dłużnikiem rzeczowym banków, nie będąc wobec nich dłużnikiem osobistym. Powyższa sytuacja, miała powodować, że Y miał być uprawniony do uzyskiwania wynagrodzenia ze strony X z tytułu pozostawania dłużnikiem rzeczowym banków.

W celu realizacji powyższych kluczowych założeń Scenariusza doszło do:

* zawarcia na podstawie aktu notarialnego z dnia (…) Rep. (…) między Spółką X   
  i podmiotem Y warunkowej umowy sprzedaży prawa użytkowania wieczystego gruntu (Nieruchomość 1-3) oraz warunkowej umowy zobowiązującej do sprzedaży prawa własności Nieruchomości (bez skutku rozporządzającego)   
  (Nieruchomość 4) oraz warunkowej umowy zniesienia współwłasności rzeczy przyszłej pod warunkiem zawieszającym nieskorzystanie z przysługującego Burmistrzowi Gminy, działającemu w imieniu Gminy oraz Pomorskiej Specjalnej Strefie Ekonomicznej prawa pierwokupu Nieruchomości będącej przedmiotem umowy sprzedaży (dalej: **„Umowa warunkowa”**);
* zawarcia w dniu (…) między X i Y warunkowej umowy dzierżawy nieruchomości, która weszła w życie po spełnieniu warunku zawieszającego, tj. wejście w życie umowy sprzedaży (dalej: **„Umowa dzierżawy”**);
* zawarcia na podstawie aktu notarialnego z dnia (…) Rep. A (…) między X i Y umowy przeniesienia prawa użytkowania wieczystego gruntu (Nieruchomość 1-3) oraz prawa własności nieruchomości (rozporządzająca) (Nieruchomość 4) oraz warunkowej umowy zniesienia współwłasności rzeczy przyszłej (dalej: **„Umowa przenosząca”**);
* zawarcia w dniu (…) r. między X i Y umowy dotyczącej ustanowionego zabezpieczenia rzeczowego.

W ramach realizacji Scenariusza Y nabył od Spółki ww. Nieruchomości.

Zgodnie z treścią Umowy dzierżawy, została ona zawarta na okres 9 lat i 6 miesięcy począwszy od dnia jej wejścia w życie, to jest od dnia, w którym strony zawrą Umowę przenoszącą i tym samym spełni się warunek zawieszający, jednak nie dłużej niż do   
(…)

Po upływie ww. okresu istnieje możliwość podpisania przez strony kolejnej umowy dzierżawy, niemniej, wymaga ona spełnienia dodatkowych warunków, o których mowa poniżej.

W myśl Umowy dzierżawy, Y zobowiązuje się do zawarcia kolejnej umowy dzierżawy (dalej: **„Kolejna umowa dzierżawy”**), na mocy której Y odda dzierżawy do wyłącznego używania   
i pobierania wszelkich pożytków (zarówno naturalnych, jak i cywilnych) wszystkie Nieruchomości z zastrzeżeniem zmiany granic, kształtu i powierzchni poszczególnych Nieruchomości oraz/lub ich całkowitego zalania przez wody, na okres kolejnych 9 lat i 6 miesięcy po upływie podstawowego okresu dzierżawy, za czynsz obowiązujący w ostatnim roku trwania Umowy dzierżawy oraz na pozostałych zasadach i warunkach zgodnych   
z określonymi w Umowie dzierżawy.

Kolejna umowa dzierżawy zostanie zawarta nie później, niż w terminie 1 miesiąca przed upływem okresu dzierżawy wskazanego w Umowie dzierżawy pod warunkiem uzyskania przez Wnioskodawcę zgody ministra właściwego do spraw gospodarki morskiej zgodnie   
z art. 3 ust. 1 i 2 UPPM. X zgłosi stosowny wniosek o wydanie zgody najpóźniej   
7 miesięcy przed upływem okresu dzierżawy wskazanego w Umowie dzierżawy.

Podmiotem uprawnionym do żądania zawarcia Kolejnej umowy dzierżawy, będzie wyłącznie Spółka X (Dzierżawca). X zgłosi Y żądanie zawarcia Kolejnej umowy dzierżawy, najpóźniej   
8 miesięcy przed upływem okresu dzierżawy wskazanym w Umowie dzierżawy.

Jeżeli w okresie obowiązywania Kolejnej umowy dzierżawy dojdzie do ostatecznej   
i nieodwołalnej spłaty zobowiązań Spółki wobec banków finansujących Przedsięwzięcie,   
X i Y podejmą w dobrej wierze negocjacje mające na celu przedłużenie okresu obowiązywania Kolejnej umowy dzierżawy za zgodą ministra właściwego do spraw gospodarki morskiej (zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 UPPM) do łącznego okresu 30 lat od dnia,   
w którym Kolejna umowa dzierżawy weszła w życie.

W myśl postanowień Umowy dzierżawy, Dzierżawca będzie zobowiązany – w zamian za dzierżawę Nieruchomości – do uiszczania na rzecz Wydzierżawiającego rocznego czynszu powiększonego o kwotę podatku VAT. Dzierżawca jest zobowiązany do zapłaty czynszu   
w terminie wskazanym w Umowie dzierżawy, na podstawie prawidłowo wystawionej faktury VAT.

Co więcej, zgodnie z Umową dzierżawy, czynsz dzierżawny jest powiększany o kwotę równą kwocie podatku od nieruchomości należnego od Nieruchomości oraz o kwotę równą kwocie opłaty rocznej za użytkowanie wieczyste Nieruchomości.

W celu ustalenia daty powstania obowiązku podatkowego dla nowo powstałych budynków lub obiektów budowlanych w rozumieniu prawa budowlanego lub obiektów podlegających takiemu opodatkowaniu, Dzierżawca zobowiązany jest do przekazania Wydzierżawiającemu informacji dotyczącej terminu zakończenia budowy lub momentu oddania do użytkowania wzniesionych przez Dzierżawcę obiektów budowlanych, a także niezbędnych danych do prawidłowego naliczenia i odprowadzenia podatku od nieruchomości, tj. dla budowli wartość początkową, a dla budynków powierzchnię użytkową (poczynając od 2023 roku).

Ponadto, X wykazała w deklaracji na podatek od nieruchomości za (…) r. część budowli będących jej własnością jako wybudowane urządzenia wodne (zlokalizowane na morskich wodach wewnętrznych stanowiących własność Skarbu Państwa, m.in. na działce nr (…) – obecnie: (…), obręb ewidencyjny (…) oraz na innych działkach, które uległy podziałowi   
i zostały zalane (obecnie stanowią własność właściciela wód – Skarbu Państwa) a także określone urządzenia i instalacje przesyłowe zlokalizowane na gruntach Y, na których X ma ustanowioną służebność gruntową i przesyłową, tj. min. na działkach numer: (…) (obecnie: (…) Zainteresowany wykazał natomiast pozostałą część budowli, które są jego własnością oraz grunty pod ww. budowle.

Umowa dzierżawy oraz Kolejna umowa dzierżawy nie przewidują opcji wykupu, jednakże Spółka ma prawo pierwokupu na wypadek sprzedaży prawa własności lub prawa użytkowania wieczystego Nieruchomości podmiotowi trzeciemu.

Czynsz pokrywa ewentualne szkody lub zyski utracone w związku z ograniczeniem lub zaprzestaniem poprzedniego sposobu użytkowania Nieruchomości przez Y bądź ze zmniejszeniem wartości Nieruchomości w okresie trwania Umowy dzierżawy.

Intencją stron jest zapewnienie Dzierżawcy możliwości swobodnego korzystania   
z Nieruchomości i w ramach tego – wykonywania na Nieruchomości wszystkich planowanych robót budowlanych oraz prac służących wytworzeniu infrastruktury projektowanej w ramach Przedsięwzięcia, jak również umożliwienie Dzierżawcy prowadzenia niezakłóconej, długo terminowej eksploatacji wybudowanej w ramach Przedsięwzięcia infrastruktury portowej oraz infrastruktury przesyłowej.

Przeważająca część urządzeń wzniesionych na Nieruchomości stanowi z funkcjonalnego   
i technicznego punktu widzenia infrastrukturę przesyłową służącą do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej, która po wybudowaniu została przyłączona do przedsiębiorstwa Dzierżawcy i na zasadzie art. 49 Kodeksu cywilnego wraz   
z powyższym przyłączeniem, stanowi odrębny od gruntu przedmiot własności, a Dzierżawca będzie miał prawo usunięcia ich w dowolnym czasie. Natomiast wszelkie pozostałe naniesienia stanowiące infrastrukturę portową po zakończeniu ich budowy stanowią własność X, albo Y w zależności od tego, czy stanowią urządzenia wodne   
w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. Prawo wodne (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2625   
z późn. zm.; dalej: **„ustawa Prawo wodne”**).

Co istotne, to Dzierżawca ponosi odpowiedzialność związaną z posiadaniem Nieruchomości oraz z eksploatacją infrastruktury portowej oraz infrastruktury przesyłowej zgodnie   
z uzyskanym pozwoleniem na budowę oraz do eksploatacji infrastruktury portowej oraz infrastruktury przesyłowej zgodnie z wszelkimi obowiązującymi przepisami oraz normami technicznymi.

Jak wynika m.in. z decyzji o pozwoleniu na użytkowanie z dnia (…), Zachodniopomorski Wojewódzki Inspektor Nadzoru Budowlanego w Szczecinie udzielił Spółce X pozwolenia na użytkowanie m.in. nabrzeża z umocnioną skarpą podwodną, pomostu przeładunkowego wraz z pomostem dojściowym, dalb odbojowo-cumowniczych, pomostów komunikacyjnych dla dalb, fundamentów dla monitorów gaśniczych, wylotów kanalizacji deszczowej, oraz oznakowania nawigacyjnego – wraz z infrastrukturą techniczną (kanalizacją deszczową, wodą pitną, elektryczną, teletechniczną, komunikacyjną   
i automatyki), zlokalizowanych na działkach nr (…) wybudowanych w ramach zadania inwestycyjnego „Budowa terminalu (…) wraz   
z infrastrukturą techniczną w (…)”. Tym samym, X jest w posiadaniu określonych budowli, które wchodzą w skład tzw. „części portowej”, w tym m.in. nabrzeży betonowych, pomostów, urządzeń wodnych, które są zlokalizowane na gruntach dzierżawionych przez X od Y(część z omawianych budowli jest własnością Spółki jako urządzenia wodne – zgodnie z Ustawą Prawo Wodne, a część znajduje się jedynie w jej posiadaniu, ponieważ jest własnością Y).

Po nabyciu Nieruchomości Y kontynuuje również swoją działalność podstawową, tj. aktywność gospodarczą polegającą na działalności usługowej wspomagającej transport morski. Na podstawie umowy dzierżawy, Y pobiera od Spółki wynagrodzenie z tytułu czynszu dzierżawnego, a zawarcie Umowy jest czynnością mieszczącą się w zakresie zarządzania portem i nieruchomościami portowymi w (…).

Ponadto, zgodnie z treścią Umowy dzierżawy, Dzierżawca jest uprawniony by bez zgody Wydzierżawiającego oddać Nieruchomości (lub ich dowolną część) podmiotowi trzeciemu[[3]](#footnote-3)   
w poddzierżawę i pobierać z tego tytułu pożytki lub udostępnić je do bezpłatnego używania na jakiejkolwiek innej podstawie prawnej na potrzeby przygotowania i realizacji Przedsięwzięcia lub eksploatacji infrastruktury portowej oraz infrastruktury przesyłowej. Ww. uzgodnienie umożliwia korzystanie z rzeczonej Nieruchomości (lub jej części) przez inne podmioty niż władający obiektem.

X w oparciu o art. 8 UPPM ustaliła taryfę opłat portowych, która obowiązuje w granicach (…) Terminalu (…) zarządzanego przez X od dnia (…).

Taryfa opłat portowych ustanawia pobieranie opłaty **przystaniowej** za korzystanie przez statek z nabrzeża, opłaty **postojowej** za korzystanie przez statek z nabrzeża oraz opłaty **cumowniczej** za cumowanie i odcumowanie statku. Powyższe opłaty na rzecz X ponoszą statki korzystające z nabrzeży zarządzanych przez X.

Z ponoszenia opłat portowych zwolnione są jednostki:

* Marynarki Wojennej,
* Straży Granicznej;
* Policji;
* pełniące specjalną służbę państwową, a w szczególności statki: hydrograficzne, dozorcze, pożarnicze, telekomunikacyjne, celne, sanitarne, szkolne, pilotowe oraz używane wyłącznie do ratowania życia na morzu lub łamania lodów,
* pływające sił zbrojnych Państw – Stron Traktatu Północnoatlantyckiego,
* inne wymienione w art. 8 ust. 3 ustawy o portach i przystaniach morskich.

Powyższe wpływa na fakt, że potencjalnie z obiektów może korzystać bliżej nieokreślona liczba podmiotów, a realizowane Przedsięwzięcie w sposób istotny wiąże się z rozwojem działalności w Porcie oraz jego dalszej rozbudowy i modernizacji.

Podsumowując, w analizowanym stanie faktycznym / zdarzeniu przyszłym można wyodrębnić następujące warianty, które odnoszą się do obiektów znajdujących się w obrębie Portu (…)

1. X jest w posiadaniu niektórych obiektów wchodzących w skład tzw. „części portowej” opisanej powyżej, zlokalizowanej na dzierżawionych przez nią w oparciu   
   o Umowę Dzierżawy gruntach będących własnością Y lub będących   
   w użytkowaniu wieczystym Y – powyższe obiekty są wykazywane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez Y zgodnie z zestawieniem:

**Nazwa środka trwałego:**

1. Wylot kanalizacji deszczowej 1
2. Wylot kanalizacji deszczowej 2

Co więcej, w przyszłości potencjalnie mogą zostać wybudowane inne obiekty podobne do wyżej wymienionych.

1. X jest właścicielem niektórych obiektów wchodzących w skład tzw. „części portowej” stanowiących urządzenia wodne, które są zlokalizowane na morskich wodach wewnętrznych będących własnością Skarbu Państwa (urządzenia te stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności zgodnie z uregulowaniami ustawy Prawo Wodne) – powyższe obiekty są wykazywane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez Spółkę zgodnie z zestawieniem:

**Nazwa środka trwałego:**

1. Prace morskie umocnienia podwodne
2. Prace morskie umocnienia podwodne
3. Pomost komunikacyjny
4. Odbojnice (DO.1, DO.2, DO.3, DO.4)
5. Dalby cumownicze (DC.1, DC.2, DC.3, DC.4, DC.5, DC.6)
6. Odbojnice
7. Y jest również właściciele niektórych obiektów wchodzących w skład tzw. „części portowej”, w postaci ściany nabrzeża, która jest wykazywana przez Zainteresowanego do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w całości, jednak częściowo znajduje się na gruncie Y (własność), a częściowo znajduje się na gruncie należącym do Skarbu Państwa, która to część również jest wykazywana do opodatkowania przez Y, X natomiast ma ustanowioną służebność gruntową.
8. X jest właścicielem budowli w postaci urządzeń i instalacji przesyłowych, opisanych   
   w dokumentacji projektowej jako „infrastruktura przesyłowa”[[4]](#footnote-4), które to obiekty są zlokalizowane na dzierżawionych przez nią w oparciu o Umowę Dzierżawy gruntach będących własnością Y lub będących w użytkowaniu wieczystym Y, a także na gruntach niedzierżawionych od Y, na których X ma ustanowioną służebność gruntową (urządzenia i instalacje przesyłowe stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności zgodnie z regulacjami Kodeksu Cywilnego) – powyższe obiekty są wykazywane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez X.
9. **Pytania Wnioskodawcy**
10. Czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym ww. infrastruktura ujęta w pkt 1 (będąca w posiadaniu X na podstawie Umowy Dzierżawy oraz będąca własnością Y) i zajęte pod nią grunty (będące własnością Zainteresowanego albo będące w użytkowaniu wieczystym Zainteresowanego), znajdująca się na terenie Portu (…), podlegają / będą podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości po stronie Zainteresowanego?
11. Czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym ww. infrastruktura ujęta w pkt 2 (będąca własnością X  
    z uwagi na uregulowania ustawy Prawo Wodne, położona wewnętrznych wodach morskich Skarbu Państwa) podlega / będzie podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości odpowiednio po stronie X (budowle)?
12. Czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym ww. infrastruktura ujęta w pkt 3 (będąca własnością Zainteresowanego, znajdująca się częściowo na gruntach Y niewydzierżawionych X, a częściowo na gruncie należącym do Skarbu Państwa, na których X ma ustanowioną służebność gruntową) i zajęte pod nią grunty należące do Zainteresowanego (będące jego własnością / będące w użytkowaniu wieczystym), znajdujące się na terenie Portu (…), podlegają / będą podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości po stronie Zainteresowanego?
13. Czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym ww. infrastruktura oznaczona w dokumentacji projektowej jako „infrastruktura przesyłowa ujęta w pkt 4 (będąca w większości własnością X  
    w oparciu o uregulowania Kodeksu Cywilnego, znajdująca się na gruntach Y,   
    a jedynie częściowo będąca własnością Y) i zajęte pod nią grunty należące do Zainteresowanego (będące jego własnością/będące w użytkowaniu wieczystym),   
    a także na gruntach niedzierżawionych od Y, na których X ma ustanowioną służebność przesyłową, znajdującą się na terenie Portu (…), podlega / będzie podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości odpowiednio po stronie Spółki i Zainteresowanego?
14. **Własne stanowisko w sprawie oceny prawnej zaistniałego stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego**

W ocenie Wnioskodawcy jak i Zainteresowanego opisane we wniosku obiekty wchodzące w skład tzw. „części portowej” jak i obiekty opisane w dokumentacji jako „infrastruktura”, w odniesieniu do wszystkich przypadków (będące częściowo własnością Wnioskodawcy jako wybudowane urządzenia wodne / urządzenia i instalacje przesyłowe, będące częściowo własnością Zainteresowanego i znajdujące się w posiadaniu Wnioskodawcy, a częściowo jedynie własnością Zainteresowanego) oraz zajęte pod nie grunty (będące własnością Zainteresowanego albo będące w użytkowaniu wieczystym Zainteresowanego a także grunty, na których Spółką ma ustanowioną służebność przesyłową), powinny podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL odpowiednio po stronie Wnioskodawcy oraz Zainteresowanego, ponieważ w każdym z przypadków mamy do czynienia z infrastrukturą portową / infrastrukturą zapewniającą dostęp do portów lub przystani morskich w rozumieniu art. 2 pkt 4 i 5 UPPM, która znajduje się w granicach portu, jest ogólnodostępna, jest związana z funkcjonowaniem portu i jest przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 UPPM.

1. **Uzasadnienie stanowiska**

**Ad. 1-3**

W myśl art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL, *zwalnia się od podatku od nieruchomości budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty.*

Z powyższego wynika, że skorzystanie ze zwolnienia wymaga stwierdzenia, iż mamy do czynienia z:

1. budowlami infrastruktury portowej lub
2. budowlami zapewniającymi dostęp do portów i przystani morskich, lub
3. gruntami zajętymi pod budowle infrastruktury portowej albo pod budowle zapewniające dostęp do portów i przystani morskich.

Stosowanie przedmiotowego zwolnienia wyznaczają zatem dwa pojęcia „budowli infrastruktury portowej” oraz „budowli zapewniających dostęp do portów i przystani morskich”. Zastosowanie zwolnienia dla gruntów jest konsekwencją stwierdzenia, że mamy do czynienia z występowaniem jednej lub obu ze wskazanych wyżej kategorii.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych brak jest definicji pojęć „infrastruktury portowej” oraz „infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich”, jak również brak jest odesłania w przepisach do definicji z innych ustaw. Należy zatem uznać, *że ustawodawca uznał pojęcia te za możliwe do zdefiniowania w drodze wykładni językowej[[5]](#footnote-5).* Tym samym działając zgodnie z zasadą autonomiczności prawa podatkowego, aby ustalić znaczenie tychże pojęć, a tym samym ustalić przedmiot opodatkowania podatkiem od nieruchomości w kontekście zwolnienia, należy posłużyć się przepisami zawartymi bezpośrednio w UPOL, bez odwoływania się do innych ustaw[[6]](#footnote-6).

Odnosząc powyższe do utrwalonej praktyki orzeczniczej, a w tym do znaczącego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09 wskazuje się, że *[…] jakkolwiek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, nie budzi w zasadzie zastrzeżeń sformułowanie przez ustawodawcę na potrzeby regulacji prawa budowlanego definicji „budowli” i „urządzenia budowlanego” jako definicji otwartych, których zastosowanie   
w praktyce wymaga nierzadko posłużenia się analogią z ustawy, to nie sposób nie zauważyć, że te same definicje w odniesieniu do u.p.o.l. nie mogą funkcjonować   
w identyczny sposób. Jak już bowiem stwierdzono, w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi   
z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny (por. wyroki TK: z 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; z 9 października 2007 r. sygn. SK 70/06; z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; z 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68). W praktyce oznacza to m.in., że przepisy prawa podatkowego nie mogą być interpretowane per analogiam na niekorzyść podatników.*

Na marginesie, należy podnieść, iż również wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21 odnosi się pośrednio do kwestii nakazu precyzyjnego ustalenia   
w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, bowiem uznano w nim za niekonstytucyjny przepis z przepisów UPOL dotyczący definicji „budowli”, aż dwukrotnie do przepisów prawa budowlanego, a więc przepisów niepodatkowych.

W związku z powyższym, sięgając do językowego znaczenia pojęcia *infrastruktura* oznacza ono *„urządzenia i instytucje usługowe niezbędne do należytego funkcjonowania społeczeństwa i produkcyjnych działów gospodarki”[[7]](#footnote-7).* Z kolei port to *„obszar wodny wraz   
z przylegającym pasem lądu, wyposażony w urządzenia zapewniające postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę pasażerów”[[8]](#footnote-8).*

*Infrastruktura portowa, w znaczeniu językowym, będzie zatem oznaczała urządzenia   
i instytucje usługowe niezbędne do należytego funkcjonowania portu, stanowiące jego wyposażenie i zapewniające postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę pasażerów.*

**W opinii Zainteresowanego, powyższa definicja w pełni wpisuje się w założenie art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL i powinna być stosowana w procesie interpretacji rzeczonego przepisu ze względu na autonomiczność prawa podatkowego i rygorystyczne reguły wykładni omawianej gałęzi prawa. Jednocześnie, infrastruktura przedstawiona   
w stanie faktycznym / zdarzeniu przyszłym wniosku niewątpliwie wchodzi w zakres „infrastruktury portowej” w ww. rozumieniu potocznym, co potwierdza zasadność zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL w sytuacjach określonych w pyt.   
1-4 wniosku.**

Jednocześnie Zainteresowany ma świadomość, że organy podatkowe oraz sądy administracyjne co do zasady przy interpretacji przepisu art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL kierują się wykładnią systemową i odnoszą się do ww. pojęć zdefiniowanych w **Ustawie o portach   
i przystaniach morskich**[[9]](#footnote-9), a więc ze względów ostrożnościowych Zainteresowany pragnie odnieść się również do tego podejścia.

W przepisach wymienionej ustawy, tj. w art. 2 pkt 4 i 5 wskazuje się na to, że przez infrastrukturę portową rozumie się znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe oraz ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje, związane   
z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w ustawie, natomiast przez infrastrukturę zapewniającą dostęp do portów lub przystani morskich rozumie się prowadzące do portu lub przystani morskiej oraz położone w granicach portu lub przystani morskiej tory wodne, wraz ze związanymi z ich funkcjonowaniem obiektami, urządzeniami i instalacjami.

Ponadto, w art. 2 pkt 4 UPPM wskazuje się warunki, które muszą być spełnione łącznie, aby dana budowla mogła być zaliczona do infrastruktury portowej:

1. musi znajdować się w granicach portu lub przystani morskiej;
2. musi być ogólnodostępna;
3. musi być związana z funkcjonowaniem portu;
4. powinna być przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 omawianej ustawy, czyli świadczenia usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej (administrowanie, koordynowanie i kontrolę w zakresie korzystania z infrastruktury portowej w sposób zapewniający swobodny dostęp do wszystkich akwenów oraz obiektów, urządzeń   
   i instalacji wchodzących w skład tej infrastruktury).[[10]](#footnote-10)

Odwołanie się do przepisów UPPM prowadzi do wniosku, że ze zwolnienia mogą korzystać wyłącznie podmioty „zarządzające portem”. Wskazuje na to podmiotowo-przedmiotowy charakter zwolnienia, mimo, że z literalnej treści art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL można wywnioskować, iż jest to zwolnienie o charakterze przedmiotowym, w ramach którego korzystanie z którego warunkowane nie osobą podatnika, a jedynie cechami posiadanego przez niego przedmiotu opodatkowania. Niemniej jednak, w doktrynie prawa podatkowego podnosi się, że grunty i budowle – aby zastosować wobec nich omawiane zwolnienie – nie muszą znajdować się w posiadaniu podmiotu zarządzającego portem. W definicji infrastruktury portowej z UPPM wskazano jedynie, że musi być ona przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 UPPM.

Tym samym, zakresem przedmiotowego zwolnienia powinny być objęte również obiekty naniesione na gruncie należącym do podmiotu zarządzającego portem przez podmioty trzecie (dzierżawców) i mogą one zostać uznane za infrastrukturę portową bądź budowle zapewniające dostęp do portów i przystani morskich, w związku z czym istnieją przesłanki do zwolnienia ich z opodatkowania podatkiem od nieruchomości (po uprzednim spełnieniu przez nie pozostałych wymogów). Należy powiem zauważyć, że w praktyce gospodarczej działalność dzierżawców na gruntach będących własnością podmiotu zarządzającym portem jest powszechnym zjawiskiem. Podatnikiem podatku od nieruchomości (uprawnionym do stosowania zwolnienia ) w takim przypadku pozostaje zasadniczo podmiot zarządzający portem, mimo, że posiadaczem budowli jest dzierżawca[[11]](#footnote-11).

W tym miejscu należy zaznaczyć, że Zainteresowany jest podmiotem działającym na podstawie Ustawy o portach i przystaniach morskich – jest podmiotem zarządzającym Portem (…) Zainteresowany zajmuje się przede wszystkim aktywnością gospodarczą polegającą na działalności usługowej wspomagającej transport morski. Głównymi źródłami przychodów Y są opłaty tonażowe, dzierżawa zaplecza budowy oraz przychody uzyskiwane z tytułu składowania urobku na gruntach Y. Ponadto, działalność prowadzona przez Y obejmuje:

* roboty związane z budową obiektów inżynierii wodnej;
* pozostałe specjalistyczne roboty budowlane;
* transport morski i przybrzeżny pasażerski;
* transport morski i przybrzeżny towarów;
* działalność usługową wspomagającą transport śródlądowy;
* kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek;
* wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi;
* zarządzanie nieruchomościami wykonywane na zlecenie;
* badania naukowe i prace rozwojowe w dziedzinie pozostałych nauk przyrodniczych   
  i technicznych.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 2 i 4 Ustawy o portach i przystaniach morskich, przedmiot działalności przedsiębiorstwa podmiotu zarządzającego obejmuje, w szczególności prognozowanie, programowanie i planowanie rozwoju portu oraz pozyskiwanie nieruchomości na potrzeby rozwoju portu oraz pozyskiwanie nieruchomości na potrzeby rozwoju portu. Dodatkowo, jak wynika z art. 7 ust. 1 pkt 5 UPPM przedmiotem działalności takiego podmiotu jest również świadczenie usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej, co w ocenie Wnioskodawcy pozwala na uznanie, że samo oddanie składników majątku w dzierżawę stanowi już samo w sobie przejaw „korzystania z infrastruktury portowej” i świadczenia usług w tym zakresie (wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa wart. 7 ust. 1 pkt 5 UPPM), co potwierdza się także   
w orzecznictwie sądów administracyjnych[[12]](#footnote-12) i literaturze przedmiotu[[13]](#footnote-13).

Zainteresowany, jako podmiot działający w oparciu o ustawę o portach i przystaniach morskich, realizuje ściśle określone cele w niej zawarte, a więc m.in. celem Y jest Rozwój Portu (…) oraz terenów do niego przynależących. Samo nabycie Działek Portowych wpisuje się w statutową i ustawową misję Y, a dodatkowo jest kluczowe w kontekście realizacji Projektu, który będzie miał niebagatelny wpływ na dalszy rozwój Portu (…), gdyż czynnie przyczyni się do rozbudowy infrastruktury portowej.

Obiekty będące przedmiotem Inwestycji ( w tym infrastruktura portowa) znajdują się bowiem w granicach portu, są związane z jego funkcjonowaniem i są przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem (Y) zadań, o których mowa w ustawie o portach   
i przystaniach morskich), czyli świadczenia usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej.

**W świetle powyższego, odnosząc się do przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego, tj. dalszych planów rozwojowych, Wnioskodawca stoi na stanowisku, iż w przypadku infrastruktury portowej, która częściowo znajduje się w majątku X, a częściowo w majątku Y (podmiotu zarządzającego portem), lecz jest położona na działkach dzierżawionych od Y (będących własnością Zainteresowanego albo w użytkowaniu wieczystym Zainteresowanego) lub na których X ma ustanowioną służebność gruntową, należy uznać, że, że przedmiotowa infrastruktura portowa spełnia przesłanki wskazane w UPPM i powinna zostać uznana jako infrastruktura portowa, podlegająca zwolnieniu na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL.**

Przedstawione powyżej odesłania do przepisów UPPM oraz omawiane przesłanki pojawiają się również i są aprobowane w orzeczeniach sądów administracyjnych dotyczących możliwości zastosowania omawianego zwolnienia z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przykładowo w wyroku WSA w szczecinie z dnia 5 września 2019 r., sygn. I SA/Sz 413/19.

Co istotne, przytoczony wyrok wskazuje, że: *W przypadku obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury zapewniającej dostęp do portów lub przystani morskich, ustawodawca ww. przepisie wprowadza w pierwszej kolejności wymóg położenia obiektów   
w granicach portu lub przystani morskiej albo istnienia toru wodnego, a dopiero w drugiej kolejności związania obiektów, urządzeń i instalacji wraz z jego funkcjonowaniem.*

Spółka, chciałaby się również odnieść szerzej do przesłanki dotyczącej ogólnodostępności, czyli nieograniczonego dostępu. W orzecznictwie podnosi się, iż:

* *świadczenie usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej, o jakim mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z 1996 r. o portach i przystaniach morskich należy rozumieć jako administrowanie, koordynowanie i kontrolę w zakresie korzystania   
  z infrastruktury portowej w sposób zapewniający swobodny dostęp do wszystkich akwenów oraz obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących zgodnie z art. 2 pkt 4 wspomnianej ustawy, w skład tej infrastruktury.*

*Z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 2 pkt 4 i art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z 1996 r. o portach i przystaniach morskich wynika, że okoliczność oddawania budowli oraz zajętych pod nie gruntów przez podmiot zarządzający portem – na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o odpłatne korzystanie z infrastruktury portowej – nie prowadzi do utraty przez ten podmiot zarządzający zwolnienia z podatku od nieruchomości budowli infrastruktury portowej oraz zajętych pod nie gruntów.*

*[…] Wysnuwanie wniosków co do braku spełnienia warunku z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. tylko w oparciu o sam fakt zawarcia umów dzierżawy (najmu) jest znacznym uproszczeniem w sytuacji, gdy równocześnie przyjmuje się, że umowy o tzw. Korzystanie z budowli takich skutków wyłączających prawo do zwolnienia podatkowego nie powodują. (por. wyrok NSA z 12 lipca 2013 r., sygn. II FSK 678/13)*

* *okoliczność oddawania budowli oraz zajętych pod nie gruntów przez podmiot zarządzający portem – na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy   
  o odpłatne korzystanie z infrastruktury portowej – nie prowadzi do utraty przez ten podmiot zarządzający zwolnienia z podatku od nieruchomości budowli infrastruktury portowej oraz zajętych pod nie gruntów (por. wyrok NSA z dnia 7 marca 2018 r., sygn. II FSK 531/16).*
* *[…] gdyby przyjąć wykładnię art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 2 pkt 4 i art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m., wedle której fakt wynajmowania, wydzierżawiania bądź oddawania odpłatnego infrastruktury portowej do korzystania podmiotom innym niż podmiot zarządzający portem powodowałoby utratę zwolnienia podatkowego, to prowadziłoby to do sytuacji, w której ze zwolnienia tego nie mógłby korzystać żaden podmiot. Taka wykładnia powołanych przepisów byłaby sprzeczna z ich ratio legis, bowiem zwolnienie podatkowe byłoby regulacją pustą. (por. wyrok NSA z dnia 29 marca 2019 r., sygn. II FSK 1209/17).*
* *Nie można zgodzić się z poglądami, że wynajmowanie, wydzierżawianie infrastruktury portowej w istocie prowadzi do ograniczenia bądź wyłączenia ogólnodostępności infrastruktury portowe, o której mowa w art. 2 pkt 4 u.p.p.m.* ***Tę ogólnodostępność zapewniają bowiem przepisy prawa administracyjnego, które obowiązują także podmioty zarządzające infrastrukturą portową, i których obowiązywania nie mogą wyłączyć umowy cywilnoprawne.*** *O ogólnodostępności – prócz art. 2 pkt 4 u.p.p.m. – jest też mowa w Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 3 grudnia 2003 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń instalacji wchodzącej w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz.U, nr 219, poz, 2160), a także w zarządzeniu nr 12 Dyrektora Urzędu Morskiego z Gdyni z dnia 14 czerwca 2005 r. – Przepisy portowe (publ. BIP UM w Gdyni), stwierdzające ogólnodostępność obiektów, urządzeń i instalacji infrastruktury portowej.* ***Z tych okoliczności wynika, że zawierane umowy cywilnoprawne nie mogą ograniczyć ogólnej dostępności do infrastruktury, a ograniczenia mogą wynikać tylko z przepisów prawa*** *(por. wyrok NSA z dnia 12 lipca 2013 r., sygn. II FSK 678/13).*
* *Jeżeli chodzi natomiast o kwestionowaną przez organ, ogólnodostępność spornych budowli, Sąd orzekający w niniejszej sprawie wskazuje, że terminu tego nie można, na gruncie zaistniałego sporu, odnosić się do znaczenia słownikowego. Bowiem ogólnodostępność infrastruktury portowej sprowadza się do udostępnienia jej podmiotom uprawnionym, np. na podstawie stosownej umowy cywilno-prawnej, jak to miało miejsce w rozpoznawanej sprawie. A zatem, wbrew twierdzeniu organu, możliwość złożenia oferty zawarcia umowy dzierżawy przez nieograniczoną liczbę oferentów oraz okoliczność udostępniania infrastruktury, na podstawie umowy zawartej z operatorem terminala nie sprawia, że kwestionowane budowle tracą przymiot ogólnodostępności (por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. I SA/Sz 973/15).*

Sama zaś ogólnodostępność to możliwość skorzystania z danego obiektu przez inne podmioty niż władający obiektem. Istotne jest natomiast, że potencjalnie z obiektów korzysta bliżej nieokreślona liczba podmiotów[[14]](#footnote-14), co potwierdzają zapisy zawarte w Umowie dzierżawy oraz w dokumencie ustalającym taryfę opłat portowych obowiązującą w granicach (…) Terminalu (…) zarządzanego przez X przedstawione w stanie faktycznym / zdarzeniu przyszłym wniosku.

**Na podstawie powyższego, niezasadny jest pogląd, iż wydzierżawienie infrastruktury portowej prowadzi do jej ograniczenia bądź wyłączenia ogólnodostępności. Co więcej, omawiany pogląd został również potwierdzony w uchwale 7 sędziów NSA wydanej przez NSA w dniu 7 lipca 2014 r., sygn. II FPS/14.**

Przyjęcie wykładni […] utrzymującej zwolnienie z podatku od nieruchomości dla podmiotów zarządzających portami – mimo oddawania infrastruktury przez te podmioty zarządzające   
w najem lub dzierżawę – prowadzi do zwiększania ich możliwości finansowych (działanie stymulujące) w celu realizacji ich zadań ustawowych, a przede wszystkim na budowę, rozbudowę, utrzymanie i modernizację tej infrastruktury (art. 7 ust. 1 u.p.p.m.), a także na pozyskiwanie gruntów na potrzeby rozwoju portu (art. 7 ust. 1 pkt 4 u.p.p.m.), Zwrócić przy tym uwagę trzeba też na to, że odmienna wykładnia prowadziłaby do zrywania, albo zaniechania wynajmu i dzierżawy, co po pierwsze – zmniejszyłoby wpływy środków do podmiotów zarządzających portem, a po drugie – unicestwiłoby możliwości, jakie podmioty zarządzające wykonują w zakresie utrzymania czy modernizacji tej infrastruktury. Byłaby to więc wykładnia przepisów, która w istocie przeczyłaby ratio legis tego zwolnienia podatkowego, a więc byłaby sprzeczna z celem tej regulacji (wyrok NSA z dnia 12 lipca 2013 r. sygn. II FSK 678/13.

Analogiczne rozważania znajdują zastosowanie również w odniesieniu do przypadków z pyt. 2-3 niniejszego wniosku, bowiem w takiej sytuacji określone budowle (niezależnie kto jest ich właścicielem i czy są położone na gruncie wydzierżawionym, niewydzierżawionym czy gruncie należącym do Skarbu Państwa) również stanowią one infrastrukturę portową / infrastrukturę zapewniającą dostęp do portów lub przystani morskich o których mowa w art. 2 pkt 4 UPPM, a także znajdują się w granicach portu, są ogólnodostępne, są związane   
z funkcjonowaniem portu i są przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 UPPM.

Spółka X stoi na stanowisku, iż powyższe powinno znaleźć zastosowanie również w przypadku obiektów wymienionych w stanie faktycznym / zdarzeniu przyszłym Wniosku jako oznaczonych w dokumentacji projektowej jako „infrastruktura przesyłowa” (pyt. 4 z Wniosku). Są to zasadniczo wszelkie obiekty, budowle i urządzenia wzniesione na Nieruchomościach, służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne, takie jak pale i kolumny służące posadowieniu obiektów   
i urządzeń, w tym pod zbiorniki (…), fundamenty pod obiekty, urządzenia   
i orurowanie oraz okablowanie. Znajdują się one we własności Spółki (jako odrębne od gruntu przedmioty własności w oparciu o uregulowania Kodeksu Cywilnego) a częściowo we własności Y i w posiadaniu X w oparciu o Umowę Dzierżawy. Ponadto X jest właścicielem infrastruktury przesyłowej, która znajduje się na gruntach niedzierżawionych od Y, na których X ma ustanowioną służebność przesyłową. Wnioskodawca uważa, że rzeczone obiekty spełniają przesłanki do uznania uch za „infrastrukturę portową” / „infrastrukturę zapewniającą dostęp do portów lub przystani morskich”, o których mowa w art. 2 pkt 4 i 5 UPPM,   
a dodatkowo znajdują się w granicach portu, są ogólnodostępne, są związane   
z funkcjonowaniem portu (bez istnienia tych obiektów funkcjonowanie portu byłoby niemożliwe), oraz są one przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 UPPM.

Podsumowując, w opinii Wnioskodawcy należy uznać, iż opisana we wniosku infrastruktura w każdym z przypadków (będąca częściowo własnością Wnioskodawcy jako wybudowane urządzenia wodne / urządzenia i instalacje przesyłowe, a częściowo własnością Zainteresowanego, lecz znajdująca się w posiadaniu Wnioskodawcy, a także częściowo będąca jedynie własnością Zainteresowanego) jest „infrastrukturą portową” / „infrastrukturą zapewniającą dostęp do portów lub przystani morskich” o której mowa w art. 2 pkt 4 i 5 UPPM, a dodatkowo:

* znajduje się w granicach portu,
* jest ogólnodostępna,
* jest związana z funkcjonowaniem portu i
* jest przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań,   
  o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 Ustawy o przystaniach morskich,

co oznacza, że podlega / będzie podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 UPOL, zarówno przy zastosowaniu językowej wykładni przepisów, jak i systemowej. Jednocześnie omawianemu zwolnieniu podlegają /będą podlegać również zajęte pod tę infrastrukturę grunty należące do Zainteresowanego (własność/użytkowanie wieczyste).

Ponadto, Zainteresowany podkreśla, że zgodnie z art. 2a OP niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć   
z zastosowaniem podstawowych metod wykładni, rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Z powyższych względów Wnioskodawca oraz Zainteresowany wnoszą o potwierdzenie prawidłowości stanowiska przedstawionego we wniosku.

**Po rozpatrzeniu stanowiska Wnioskodawcy i Zainteresowanego organ podatkowy stwierdził, co następuje:**

W myśl art. 14b § 1 i 14j Ordynacji podatkowej Dyrektor Biura Krajowej Informacji Podatkowej, a w zakresie swojej właściwości wójt, burmistrz, (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa na pisemny wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego. Zgodnie z art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. W razie negatywnej oceny stanowiska Wnioskodawcy interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 2 Ordynacji podatkowej).

W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że organ wydający interpretację dokonuje jedynie oceny prawnej stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę, bez możliwości jego modyfikowania, czy też prowadzenia postępowania dowodowego w trybie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej. Wobec powyższego interpretacja może dotyczyć wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, gdyż organ nie prowadzi żadnego postępowania dowodowego, nie ocenia też wiarygodności danych przedstawionych we wniosku. Obowiązkiem przedstawienia wyczerpującego stanu faktycznego (zdarzenia prawnego) ustawodawca obciążył wnioskodawcę, co oznacza, że wnioskodawca wskazuje elementy stanu faktycznego, jaki należy uwzględnić przy wydawaniu interpretacji indywidualnej.

Dokonując wykładni przepisu prawa objętego wnioskiem o wydanie interpretacji organ podatkowy wskazuje, że obowiązek podatkowy i zasady opodatkowania podatkiem od nieruchomości normuje ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 12 stycznia 1991 r. (Dz. U. z 2023 poz. 70 ze zm, dalej u.p.o.l.).

Wszystkie sformułowane we wniosku pytania odnoszą się do oceny zastosowania   
w przedstawionym stanie faktycznym oraz w odniesieniu do zdarzenia przyszłego, zwolnienia z podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Spółka X prowadzi inwestycję obejmującą **budowę instalacji do produkcji (…), jak również terminalu (…) wraz z infrastrukturą towarzyszącą**, w tym „infrastrukturą przesyłową” oraz obiektami opisanymi w dokumentacji projektowanej jako „infrastruktura portowa”.

Pierwsze z tych pojęć oznacza „wszelkie obiekty, budowle i urządzenia wzniesione na nieruchomościach, służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne, takie jak pale i kolumny służące posadowieniu obiektów i urządzeń, w tym pod zbiorniki (…), fundamenty pod obiekty, urządzenia i orurowanie oraz okablowanie.”

Infrastruktura portowa to „wszelkie obiekty, budowle i urządzenia wzniesione na nieruchomościach, poza infrastrukturą przesyłową, w tym system urządzeń budowli, dróg oraz obiektów nabrzeża portowego służących do wyładunku m.in. dalby cumownicze, dalby odbojowo-cumownicze, pomost przeładunkowy wraz z pomostem dojściowym, pomosty komunikacyjne, nabrzeże betonowe wraz z umocnieniem podziemnym.”

Zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym, „infrastruktura portowa” ma zapewnić możliwość sprawnego odbioru i magazynowania głównego surowca (…), oraz umożliwić ekspedycję głównego produktu kompleksu drogą morską.   
Z tego względu już w fazie planowania projektu X podjęła decyzję odnośnie przejęcia od Y, określonych, czterech nieruchomości gruntowych. X nabyła w sposób skuteczny   
i w dobrej wierze, warunkowo prawo wieczystego użytkowania nieruchomości   
nr 1-3 oraz prawo własności nieruchomości nr 4, a także zawarła z Y umowę   
o przeniesienie i ustanowienie służebności. Umowy zostały zawarte (…) oraz   
(…) Nieruchomości były położone na terenie portu morskiego.

W związku ze zmianami prawnymi, X postanowiła dokonać transakcji polegających na przeniesieniu prawa użytkowania wieczystego i/lub własności ww. nieruchomości na rzecz Y, po czym następnie Y miał wydzierżawić je X. Warunkowa umowa dzierżawy miała wejść   
w życie w dniu przeniesienia prawa własności i użytkowania wieczystego na rzecz Y.

W realizacji powyższego, po wcześniejszym zawarciu warunkowych umów przenoszących prawo wieczystego użytkowania oraz własności nieruchomości nr 1-4, w dniu (…) r. X zawarła z Y warunkowe umowy ich dzierżawy, a w dniu   
(…) r. umowy przenoszące prawo wieczystego użytkowania oraz własność.   
W umowach zapisano na rzecz X prawo do wyłącznego używania oraz pobierania wszelkich pożytków (zarówno naturalnych, jak i cywilnych).

Konsekwencją powyższego jest stan faktyczny, w którym właścicielem nieruchomości jest Y, a na podstawie umów dzierżawy są one w posiadaniu X. Jak wskazano,   
w umowie dzierżawy znalazł się zapis dotyczący zasad ustalenia czynszu, zgodnie z którym jest on powiększony m.in. o kwotę równą kwocie podatku od nieruchomości. Ponadto X zobowiązała się do przekazywania Y informacji mających wpływ na powstanie obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości, to jest terminów zakończenia budowy lub rozpoczęcia użytkowania, wartości budowli stanowiących podstawę opodatkowania tym podatkiem oraz powierzchni użytkowej budynków.

X w deklaracji na podatek od nieruchomości za (…) r. wykazała część budowli będących jej własnością urządzenia wodne (zlokalizowane na morskich wodach wewnętrznych stanowiących własność Skarbu Państwa) oraz na innych działkach, które także stanowią własność Skarbu Państwa, a także określone urządzenia i instalacje przemysłowe zlokalizowane na gruntach Y, na których X ma ustanowioną służebność gruntową i przesyłową. Y natomiast wykazał w deklaracji pozostałą część budowli, które są jego własnością oraz grunty pod ww. budowlami.

Przeważająca część urządzeń wzniesionych na nieruchomościach stanowi infrastrukturę przesyłową służącą do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej, która została po wybudowaniu przyłączona do przedsiębiorstwa X i na zasadzie art. 49 k.c. stanowi odrębny od gruntu przedmiot własności. Natomiast wszelkie pozostałe naniesienia stanowiące infrastrukturę portową po zakończeniu ich budowy stanowią własność X albo Y w zależności od tego, czy stanowią urządzenia wodne w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne.

Zgodnie ze stanem faktycznym wskazanym we wniosku, po nabyciu nieruchomości przez Y, kontynuuje on swoją działalność podstawową, tj. aktywność gospodarczą polegającą na działalności usługowej wspomagającej transport morski. Na podstawie umowy dzierżawy Y pobiera od X wynagrodzenie z tytułu czynszu, **a zawarcie umowy jest czynnością mieszczącą się w zakresie zarządzania portem i nieruchomościami portowymi** (s. 6 wniosku). Ponadto umowa umożliwia dzierżawcy, bez zgody Y, oddanie nieruchomości osobom trzecim w poddzierżawę i pobieranie z tego tytułu pożytków. Zatem możliwe jest korzystanie z nieruchomości (lub jej części) przez inne podmioty niż władający obiektem.

X ustaliła w oparciu o art. 8 u.p.p.m. taryfę opłat portowych (przystaniowej, postojowej, cumowniczej), która obowiązuje w graniach (…) Terminalu (…) zarządzanego przez nią od dnia (…). Zgodnie ze stanowiskiem X powyższe wpływa na fakt, że potencjalnie z obiektów może korzystać bliżej nieokreślona liczba podmiotów, a realizowane przedsięwzięcie w sposób istotny wiąże się z rozwojem działalności w porcie oraz jego dalszą rozbudową i modernizacją.

W oparciu o powyższe we wniosku wyróżniono 4 kategorie obiektów:

1. Wchodzące w skład „części portowej”, zlokalizowane na dzierżawionych przez X gruntach będących własnością Y lub będących w użytkowaniu wieczystym Y – wykazywanych do opodatkowania przez Y. Są to wyloty kanalizacji deszczowej. Podkreślono, że w przyszłości mogą potencjalnie zostać wybudowane inne obiekty podobne do tych.
2. Stanowiące własność X, wchodzące w skład tzw. „części portowej”, będące urządzeniami wodnymi, które są zlokalizowane na morskich wodach wewnętrznych będących własnością Skarbu Państwa (urządzenia te stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności zgodnie z Prawem wodnym). Te obiekty są wykazywane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez X. Są to: umocnienia podwodne, pomosty komunikacyjne, odbojnice, dalby cumownicze, odbojnice.
3. Stanowiące własność Y wchodzące w skład tzw. „części portowej”,   
   w postaci ściany nabrzeża, która jest wykazywana przez Y do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w całości, jednak częściowo znajduje się na gruncie Y (własność), a częściowo znajduje się na gruncie należącym do Skarbu Państwa, która to część również jest wykazywana do opodatkowania przez Y, X natomiast ma ustanowioną służebność gruntową.
4. Stanowiące własność X budowle w postaci urządzeń i instalacji przemysłowych, opisanych w dokumentacji projektowej jako „infrastruktura przemysłowa”, które to obiekty są zlokalizowane na dzierżawionym przez nią od Y gruncie, który stanowi jego własność lub pozostaje w jego użytkowaniu wieczystym, a także na gruntach niedzierżawionych od Y, na których X ma ustanowioną służebność przesyłową (urządzenia i instalacje przesyłowe stanowiące, zgodnie z prawem cywilnym, odrębny od gruntu przedmiot własności). Obiekty te są wykazywane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez X.

Na tle stosowania art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. należy przede wszystkim określić krąg podmiotów, które mogą być adresatem tego zwolnienia, a w szczególności, czy z tego zwolnienia podatkowego mogą korzystać jedynie podatnicy o statusie podmiotu zarządzającego portem, czy także podatnicy nieposiadający takiego przymiotu.

Z treści przytoczonego art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że *korzystanie ze zwolnienia wymaga stwierdzenia, że mamy do czynienia z:*

1. *budowlami infrastruktury portowej,*
2. *budowlami zapewniającymi dostęp do portów i przystani morskich, lub*
3. *gruntami zajętymi pod budowle infrastruktury portowej albo pod budowle zapewniające dostęp do portów i przystani morskich.*

Z zakresu przedmiotowego zwolnienia wynika zatem, że nie zostały nim objęte budynki oraz, że zakres stosowania przedmiotowego zwolnienia wyznaczają dwa pojęcia „budowle infrastruktury portowej” oraz „budowle zapewniające dostęp do portów i przystani morskich”. Zastosowanie zwolnienia dla gruntów jest konsekwencją stwierdzenia, że mamy do czynienia z występowaniem jednej lub obu ze wskazanych wyżej kategorii.

Z treści art. 3 ust. 1 u.p.o.l. wynika, że „Podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące:

1. właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych, z zastrzeżeniem ust. 3,
2. posiadaczami samoistnymi nieruchomości łub obiektów budowlanych,
3. użytkownikami wieczystymi gruntów,
4. posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części,

stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie:

1. wynika z umowy zawartej z właścicielem. Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, z wyjątkiem posiadania przez osoby fizyczne lokali mieszkalnych niestanowiących odrębnych nieruchomości,
2. jest bez tytułu prawnego, z zastrzeżeniem ust. 2.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1. grunty;
2. budynki lub ich części;
3. budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej’’.

Stosownie do treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „grunty, budynki i budowle związane   
z prowadzeniem działalności gospodarczej to *grunty, budynki i budowle będące   
w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą   
z zastrzeżeniem ust. 2a”;*

Przepis art. 1a ust. 2a u.p.o.l. stanowi „*Do gruntów, budynków i budowli związanych   
z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:*

1. *budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;*
2. *gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;*
3. *budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu, do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2016 r. poz. 290), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie, której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.”*

Na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. „Zwalnia się od podatku od nieruchomości: (...) budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury portowej zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty”.

Analiza powyższego przepisu wskazuje na zwolnienie ściśle określonych kategorii budowli tj. budowli stanowiących infrastrukturę portową oraz infrastrukturę zapewniającą dostęp do portów i przystani morskich oraz zajętych pod nie gruntów.

Przechodząc do szczegółowej analizy art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stwierdzić należy, że ustawodawca nie zdefiniował użytych w nich pojęć, z wyjątkiem terminu budowla, który na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy interpretować w oparciu o art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. Budowlą 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”.

Wobec braku w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych definicji pojęć "infrastruktury portowej" oraz "infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich", należy   
w pierwszej kolejności ustalić znaczenie tych pojęć.

W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych znaleźć można definicję budowli, przez którą, zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 2 rozumieć należy „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”. Definicja ta pozostaje właściwa dla oceny wniosku pomimo tego, że   
w wyroku z dnia 4 lipca 2023 r. (SK 14/21) Trybunał Konstytucyjny uznał, że „**Art. 1a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych** (Dz. U. z 2023 r. poz. 70) **jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.” Jednak   
w pkt II sentencji wskazano, że przepis ten traci moc dopiero po upływie 18 miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.**

Budowla będzie korzystała ze zwolnienia, o ile stanowi infrastrukturę portową lub infrastrukturę służącą celom wskazanym w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l., a więc zapewniającą dostęp do portów i przystani morskich. W takim przypadku zwolniony będzie także grunt zajęty pod budowlę.

Zasadniczą kwestię podnoszoną na tle analizowanego zwolnienia w literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie sądów administracyjnych, była metoda wykładni właściwa dla zdefiniowana użytych w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. pojęć. Wskazywano więc na dwa możliwe kierunki interpretacji. Pierwszy zakładał, że skoro w przepisie tym nie ma odesłania do innych aktów prawnych, to ustawa podatkowa posługuje się pojęciami autonomicznymi   
i należy je interpretować z użyciem reguł wykładni językowej (W. Morawski (red.),   
T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki O. Łunarski, P. Majka, W. Morawski, J. Wantoch-Rekowski, Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne, Warszawa 2013, s. 577).

Aktualnie jednak przeważa pogląd, wedle którego pojęcia te należy interpretować zgodnie   
z ustawą z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich. Przemawiają za tym wyniki wykładni systemowej oraz historycznej. Obecnie obowiązujące brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. zostało mu nadane ustawą z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy   
o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 111, poz. 1197).

W ustawie z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich definiuje się oba użyte w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. pojęcia i należy je stosować dla ustalenia zakresu analizowanego zwolnienia (por. R. Dowgier, Kiedy infrastruktura portowa podlega zwolnieniu z podatku od nieruchomości?, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 2 oraz wyroki NSA z dnia:   
10 grudnia 2008 r. (II FSK 1082/07), 3 września 2008 r. (II FSK 996/07), 12 lipca 2013 r. (II FSK 678/13), 14 maja 2014 r. (II FSK 1222/12), 29 kwietnia 2015 r. (II FSK 873/13) oraz R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, Warszawa 2020, s. 692-693 i L. Etel, Podatek od budynków, budowli i gruntów – komentarz praktyczny, Warszawa 2022, s. 384 i nast.).

**Powyższe prowadzi do wniosku, że zakres zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. musi być ustalany z uwzględnieniem definicji „infrastruktury portowej” oraz „infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich” zawartych w ustawie o portach i przystaniach morskich.** Definicje te mają charakter systemowy i brak jest podstaw do tego, aby były pominięte przy analizie zakresu zastosowania zwolnienia z podatku od nieruchomości.

Pojęcie infrastruktury zapewniającej dostęp do portów lub przystani morskich zostało zdefiniowane w art. 2 pkt 5 u.p.p.m., (...) rozumie się przez to prowadzące do portu lub przystani morskiej oraz położone w granicach portu lub przystani morskiej tory wodne, wraz ze związanymi z ich funkcjonowaniem obiektami, urządzeniami i instalacjami.

W przypadku obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury zapewniającej dostęp do portów lub przystani morskich ustawodawca w cytowanym przepisie wprowadza w pierwszej kolejności wymóg położenia obiektów w granicach portu lub przystani morskiej oraz istnienia toru wodnego, a dopiero w drugiej kolejności związania obiektów, urządzeń i instalacji z jego funkcjonowaniem.

Pojęcie infrastruktury portowej zdefiniowano w art. 2 pkt 4 u.p.p.m. Zgodnie z tym przepisem przez infrastrukturę portową rozumie się znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe oraz ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje związane   
z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust 1 pkt 5 u.p.p.m.

Przepis art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. stanowi, że przedmiot działalności przedsiębiorstwa, podmiotu zarządzającego obejmuje w szczególności świadczenie usług związanych   
z korzystaniem z infrastruktury portowej.

**Na podstawie art. 2 pkt 6 u.p.p.m** podmiotem zarządzającym **jest utworzony na podstawie ustawy o portach i przystaniach morskich podmiot powołany do zarządzania portem lub przystanią morską.** Podkreślenia wymaga fakt, że portami   
o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej zarządzają spółki akcyjne utworzone na mocy przepisów kodeksu spółek prawa handlowego. Przedsiębiorstwa tak utworzonych spółek, mają charakter użyteczności publicznej (przedsiębiorstwa użyteczności publicznej) - art. 6 u.p.p.m.

W wątpliwość organ podatkowy poddał to, czy Y to podmiot utworzony na mocy ustawy   
o portach i przystaniach morskich. Y został utworzony na mocy uchwały Rady Miejskiej   
w Policach (…) w sprawie utworzenia spółki Port (…) Utworzono ją wspólnie z (…)

Na podstawie ustawy o portach i przystaniach morskich nie powstała także X.

Wg dotychczasowego orzecznictwa zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. powinno dotyczyć wyłącznie podmiotów utworzonych na mocy art. 13 ustawy u.p.p.m. (por. wyroki NSA: III FSK 1679/21 powiązany z wyrokiem WSA w Szczecinie I SA/Sz 413/19, III FSK 3309/21, III FSK 1044/23, II FSK 1395/17.) Zarówno X jako Wnioskodawca oraz Y jako Zainteresowany nie mogą zostać zaliczeni do kategorii podmiotów, którym ustawa o portach i przystaniach morskich nadała status „podmiotu zarządzającego portem”, wskazując w art. 2 pkt 6 tej ustawy, że jako podmiot zarządzający rozumie się utworzony na podstawie niniejszej ustawy, podmiot powołany do zarządzania portem lub przystanią morską. Wg ww. orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, w rozdziale 4 u.p.p.m. zgrupowano przepisy określające tworzenie i organizację podmiotów zarządzających w portach   
o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej. W art. 13 wskazano jednoznacznie, że tego rodzaju podmiotami są spółki akcyjne o firmie: „Zarząd Morskiego Portu Gdańska Spółka Akcyjna”, „Zarząd Morskiego Portu Gdynia Spółka Akcyjna”, „Zarząd Morskich Portów Szczecin i Świnoujście Spółka Akcyjna”. Skoro z wniosku wynika, że budowle i grunty wymienione szczegółowo w nim, nie zostały przekazane ani do bezpośredniego korzystania zarządcy portu (ustanowionego na podstawie art. 13 u.p.p.m), nie doszło zatem do ziszczenia się przesłanki zaliczenia budowli i gruntów do infrastruktury portowej, tj. przesłanki przeznaczenia budowli do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. Analiza wskazanego przepisu wskazuje, że usługi musza być świadczone przez podmiot zarządzający portem, a nie przez podmioty trzecie. **Oznacza to, że zadań tych nie może wykonywać inny podmiot niż wskazany przez ustawodawcę w art. 13 u.p.p.m.** (wyr. NSA III FSK 1679/21).

Przepis art. 7 ust. 1 u.p.p.m. stanowi, że „Przedmiot działalności przedsiębiorstwa podmiotu zarządzającego obejmuje, w szczególności:

1. zarządzanie nieruchomościami i infrastrukturą portową;
2. prognozowanie, programowanie i planowanie rozwoju portu;
3. budowę, rozbudowę, utrzymywanie i modernizację infrastruktury portowej;
4. pozyskiwanie nieruchomości na potrzeby rozwoju portu;
5. świadczenie usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej;
6. zapewnienie dostępu do portowych urządzeń odbiorczych odpadów ze statków w celu przekazania ich do odzysku lub unieszkodliwiania.”

Mając na względzie przedstawione uregulowania prawne należy wskazać, że "budowlą infrastruktury portowej", w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., jest każdy obiekt budowlany nie będący budynkiem ani obiektem małej architektury lub każde urządzenie budowlane związane z tym obiektem, zapewniające możliwość jego użytkowania zgodnie   
z przeznaczeniem, jeżeli:

1. znajduje się w granicach portu lub przystani morskiej,
2. jest ogólnodostępny,
3. jest związany z funkcjonowaniem portu,
4. jest przeznaczony do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy o portach o przystaniach morskich - tj. dotyczących świadczenia usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej.

Podkreślić należy, że wszystkie wskazane przesłanki muszą być spełnione łącznie (kumulatywnie). Brak spełnienia którejkolwiek z tych przesłanek skutkuje niemożnością uznania obiektu za budowlę infrastruktury portowej i w konsekwencji nie podlega on zwolnieniu na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Zwolnienie od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku   
z art. 2 pkt 4 u.p.p.m oraz art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m, które to przepisy współtworzą ulgę podatkową ma ewidentnie charakter przedmiotowo - podmiotowy. Wynika to z zawartego w art. 2 pkt 4 u.p.p.m sformułowania „przeznaczone do wykonywania zadań przez podmiot zarządzający portem”. Zatem pojęcie infrastruktury portowej na gruncie ustawy o portach   
i przystaniach morskich należy wiązać z przeznaczeniem ich do wykonywania zadań podmiotu zarządzającego portem, polegających na świadczeniu usług związanych   
z korzystaniem z nich. Tym samym, zadań tych nie może wykonywać inny podmiot i nie korzysta on z tego powodu ze zwolnienia podatkowego, chociażby był on portem   
w rozumieniu przepisów innych aniżeli przepisy ustawy o portach i przystaniach morskich. Samo bieżące funkcjonowanie w oparciu o przepisy tej ustawy nie jest wystarczające dla skorzystania ze zwolnienia oraz spełnienia podmiotowego kryterium zwolnienia. Nie każdy bowiem podmiot jest tym podmiotem w rozumieniu ustawy   
o portach i przystaniach morskich, a wyłącznie taki podmiot może skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania.

Stanowisko organu podatkowego znajduje potwierdzenie w ugruntowanej linii orzeczniczej, m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego sygn. akt II FSK 435/10 z dnia   
5 sierpnia 2011 r. cyt. ”zwolnienie przewidziane w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. ma charakter przedmiotowo-podmiotowy, a zatem o możliwości skorzystania z niego decydować musi fakt korzystania przez zarządcę portu z określonych budowli (gruntów) i wykonywania przy ich zastosowaniu zadań w zakresie świadczenia usług związanych z korzystaniem   
z infrastruktury portowej”.

W wyroku z dnia 10 maja 2018 r. sygn. akt I SA/Sz 99/18 Wojewódzki Sąd Administracyjny   
w Szczecinie stwierdza cyt. „Mając powyższe na uwadze, za ugruntowany w orzecznictwie sądowym należy przyjąć pogląd, że zwolnienie z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obejmuje tylko tę infrastrukturę, która jest przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający zadań w zakresie świadczenia usług związanych z korzystaniem z niej (art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.), gdyż tylko ta infrastruktura ma przymiot infrastruktury portowej. Nadanie urządzeniom   
i obiektom statusu "infrastruktura portowa" powiązane zostało więc z przeznaczeniem tych obiektów do wykonywania zadań w zakresie świadczenia usług związanych z korzystaniem   
z niej przez podmiot zarządzający. Podmiotem tym nie może być "każdy", lecz tylko ten, który powstał w sposób przewidziany przez ustawodawcę w u.p.p.m. (por. NSA w wyroku   
z 17 października 2014 r., II FSK 2769/14 oraz wyrokach z 29 kwietnia 2015 r., II FSK 876/13 i II FSK 1000/13, wyrok WSA w Gdańsku z 13 lutego 2018 r., I SA/Gd 1743/17).   
W rozpoznawanej sprawie Skarżąca nie może zostać zaliczona do kategorii podmiotów, którym u.p.p.m. nadała status "podmiotu zarządzającego portem". Odwołanie do zasad wykładni systemowej zewnętrznej nie pozostawia bowiem wątpliwości, że za "podmiot zarządzający portem" może zostać uznany wyłącznie podmiot wskazany w u.p.p.m.”.

Przedmiotowe zwolnienie adresowane jest do zarządcy portu ustanowionego na podstawie art. 13 u.p.p.m., a nie do innych podmiotów znajdujących się na terenie portu morskiego.

W innym wyroku z dnia 10 maja 2018 r. sygn. I SA/Sz 100/18 WSA w Szczecinie wyjaśnił, że cytat: „Skarżąca nie może zostać zaliczona do kategorii podmiotów, którym u.p.p.m. nadała status "podmiotu zarządzającego portem". Odwołanie do zasad wykładni systemowej zewnętrznej nie pozostawia bowiem wątpliwości, że za "podmiot zarządzający portem" może zostać uznany wyłącznie podmiot wskazany w u.p.p.m.. Skoro bowiem zgodnie z art. 2 pkt 4 tej ustawy przez infrastrukturę portową rozumie się znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe oraz ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje, związane z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5, to wyjaśnienie o jaki podmiot chodziło ustawodawcy musi znajdować rozwiązanie w tej ustawie. Tak też uczyniono wskazując w art. 2 pkt 6 u.p.p.m., że jako podmiot zarządzający rozumie się utworzony na podstawie niniejszej ustawy, podmiot powołany do zarządzania portem lub przystanią morską. W rozdziale 4 u.p.p.m. zgrupowano przepisy określające tworzenie   
i organizację podmiotów zarządzających w portach o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej. W art. 13 wskazano jednoznacznie, że tego rodzaju podmiotami są spółki akcyjne o firmie: (...)

Skoro zatem z podmiotowo - przedmiotowego charakteru zwolnienia wprowadzonego w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że mogą z niego korzystać wyłącznie podmioty "zarządzające portem", to Skarżąca nie zaliczona do tej kategorii podmiotów nie mogła zostać nim objęta. Ten podmiotowy charakter wynika bowiem - jak wskazał NSA w uzasadnieniu ww. wyroku -   
z zawartego w art. 2 pkt 4 u.p.p.m. sformułowania "przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5", czyli zadań polegających na świadczeniu usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej. Pojęcie infrastruktury portowej na gruncie u.p.o.l. należy wiązać z przeznaczeniem ich do wykonywania zadań podmiotu zarządzającego portem polegających na świadczeniu usług związanych z korzystaniem z nich. Tym samym zadań tych nie może wykonywać inny podmiot i nie korzysta on z tego powodu ze zwolnienia podatkowego (...).

(...) wykładnia art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. powinna być dokonywana z uwzględnieniem faktu, że jest to przepis szczególny, ustanawiający wyjątek od zasady powszechności opodatkowania podatkiem od nieruchomości wszystkich gruntów, budynków i budowli. Stąd przepis ten powinien być wykładany przy zastosowaniu wykładni literalnej "zawężającej"

Wobec powyższego organ podatkowy stwierdza, że nie został spełniony jeden z warunków uznania budowli za infrastrukturę portową - przeznaczenia budowli do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa wart. 7 ust.1 pkt 5 u.p.p.m.

Budowle znajdujące się w granicach portu muszą być ogólnodostępne – to kolejny warunek zaliczenia ich do infrastruktury portowej w rozumieniu art. 2 pkt 4 u.p.p.m. Pojęcie „ogólnodostępność” definiować należy przy użyciu słownika języka polskiego, ale także   
z uwzględnieniem reguł wykładni pozajęzykowej, w tym celowościowej. „Ogólny” oznacza „dotyczący ogółu osób, obejmujący całą grupę ludzi, wspólny dla wszystkich, przeznaczony dla ogółu” (M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. II, Warszawa 1978, s. 494.)

Z kolei „dostępność” to „możność dojścia, dotarcia, dostania się do jakiegoś miejsca”. Zatem ogólnodostępność budowli usytuowanych w granicach portu należy rozumieć jako nieograniczony dostęp do nich. Bez wątpienia ogólnodostępność wskazanych budowli wiąże się z tym, że przedsiębiorstwa spółek zarządzających portami, zgodnie z art. 6 ust. 2 u.p.p.m., mają charakter użyteczności publicznej. Przedsiębiorstwo użyteczności publicznej ma na celu bieżące i nieprzerwane zaspokajanie potrzeb ludności. **Ogólnodostępność powinna być więc rozumiana w ten sposób, że chodzi o umożliwienie korzystania   
z tych budowli przez różne podmioty, na równych zasadach.**

Taki kierunek interpretacji potwierdzają wyniki wykładni systemowej wewnętrznej. Należy bowiem zauważyć, że zwolnienie z podatku od nieruchomości infrastruktury portowej wpisuje się w preferencyjny system opodatkowania tym podatkiem infrastruktury transportowej (drogowej, kolejowej, lotniczej). Cechą charakterystyczną tych preferencji jest powszechny, realizowany na równych prawach, dostęp do tych obiektów.

W kontekście powyższego powstaje problem związany z sytuacją, w której podmiot zarządzający portem udostępnia określone grunty i budowle podmiotom trzecim w drodze umów cywilnoprawnych, a posiadacz ogranicza dostęp do nich. Co do zasady bowiem, dostęp do gruntów i infrastruktury przysługuje wyłącznie posiadaczowi, a nie ogółowi podmiotów. Oznacza to, że przekazanie budowli na podstawie zawartych umów innym niż zarząd portu podmiotom ogranicza z zasady ich ogólnodostępność, gdyż trudno przypuszczać, że podmioty te będą wszystkim je udostępniały na równych zasadach. Podkreślić jednak należy, iż każda sytuacja powinna być analizowana indywidualnie. Należy więc brać pod uwagę rodzaj działalności wykonywanej przez posiadacza gruntu oraz budowli, w szczególności rodzaj usług, które świadczone są z wykorzystaniem takiej infrastruktury. Przykładowo, jeżeli podmiot ten prowadzi na terenie portu terminal przeładunkowy, z którego podmioty trzecie mogą korzystać na równych zasadach, to można przyjąć, że warunek ogólnodostępności takiego terminalu jest spełniony. W takim ujęciu ogólnodostępność, to możliwość skorzystania z danego obiektu przez inne podmioty niż władający – potencjalna możliwość wykorzystywania go przez bliżej nieokreśloną grupę podmiotów. (A. Kałążny, Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości, Warszawa 2020, s. 195-196, podobnie NSA w wyroku z dnia 29 marca 2019 r. II FSK 1209/17).

O ogólnodostępności może także świadczyć fakt pobierania szczególnego rodzaju opłat – opłat portowych. Z realizowaniem zadań zarządcy infrastruktury, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. wiązać się może obowiązek pobierania takich opłat. Zgodnie bowiem z art. 8 ust. 1 powołanej ustawy, za korzystanie z infrastruktury portowej pobierane są opłaty portowe.

Infrastruktura portowa związana jest z funkcjonowaniem portu.Pojęcie to jest bardzo nieprecyzyjne, przy czym w art. 2 pkt 2 u.p.p.m. definiuje się port jako akwen lub grunt oraz związaną z nim infrastrukturę portową, znajdujące się w granicach portu. **Można przyjąć ogólne założenie, że cały majątek, którym dysponuje podmiot zarządzający portem, jest związany bezpośrednio lub pośrednio z jego funkcjonowaniem.** Chodzi więc   
o obiekty bezpośrednio przeznaczone do udostępniania (np. nabrzeża portowe), jak   
i wszelką infrastrukturę pomocniczą (np. sieci i instalacje techniczne, drogi) (A. Kałążny, Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości, Warszawa 2020, s. 194). Podkreślić należy, że funkcjonowanie portu związane jest w dużej mierze z załadunkiem oraz rozładunkiem jednostek pływających.

Zasadniczo obiekty te są wykorzystywane do świadczenia usług przez zarządcę portu, ale nie można też wykluczyć sytuacji, w której użytkują je podmioty trzecie. Jako przykład takiej sytuacji można wskazać prowadzenie terminalu rozładunkowego, nawet przez podmiot trzeci, na gruntach dzierżawionych od zarządu portu. W orzecznictwie wskazuje się jednak  
 i takie sytuacje, które do zwolnienia się nie kwalifikują, jak np. wykorzystywanie przez osoby trzecie infrastruktury portowej do działalności stoczniowej. Taka działalność, jak wskazał NSA w wyroku z dnia 15 lutego 2023 r. (III FSK 1679/2021), nie jest tożsama   
z funkcjonowaniem portu.

Ostatnim warunkiem, który musi być spełniony, aby można było zaliczyć budowle do infrastruktury portowej, jest ich przeznaczenie do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.

**W pierwszej więc kolejności należy podkreślić, że prowadzi to do uznania, że ze zwolnienia nie może korzystać inny podmiot niż podmiot zarządzający portem. Jest to pogląd ugruntowany w orzecznictwie** (por. wyroki NSA z dnia: 28 czerwca 2016 r. II FSK 1229/14, 7 października 2021 r. III FSK 140/21, 2 grudnia 2021 r. III FSK 3213/21).

Zgodnie z art. 2 pkt 6 u.p.p.m jest to podmiot utworzony na podstawie niniejszej ustawy, powołany do zarządzania portem lub przystanią morską. Należy go odróżnić od użytkownika infrastruktury portowej, przez którego rozumie się każdą osobę fizyczną lub prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej korzystającą z tej infrastruktury (art. 2 pkt 4a). Zasady tworzenia i organizację podmiotów zarządzających portami   
o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej określono w rozdziale 4 u.p.p.m.

Zatem w odniesieniu do gruntów oraz budowli, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obowiązek podatkowy musi ciążyć na podmiocie zarządzającym portem, aby mógł on korzystać ze zwolnienia. Niczego w tym aspekcie nie zmienia fakt, że usługi portowe mogą być realizowane przez podmioty trzecie.

**Po drugie, definicja infrastruktury portowej stanowi, że musi być ona związana wyłącznie z jednym z wielu przedmiotów działalności podmiotu zarządzającego portem wskazanych w art. 7 ust. 1 u.p.p.m. - świadczeniem usług związanych   
z korzystaniem z infrastruktury portowej.** Pojęcie to nie posiada swojej definicji legalnej. Na tym tle w orzecznictwie wskazano jednak, że należy je rozumieć szeroko: „Świadczenie usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej, o jakim mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy z 1996 r. o portach i przystaniach morskich należy rozumieć jako administrowanie, koordynowanie i kontrolę w zakresie korzystania z infrastruktury portowej w sposób zapewniający swobodny dostęp do wszystkich akwenów oraz obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących zgodnie z art. 2 pkt 4 wspomnianej ustawy, w skład tej infrastruktury. Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2013 r. (II FSK 678/13), ale pogląd ten został skrytykowany w literaturze przedmiotu – zob. M. Szałkiewicz, Zwolnienie z podatku od nieruchomości budowli infrastruktury portowej. Glosa do wyroku NSA z dnia 12 lipca 2013 r., II FSK 678/13, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 2.

Pogląd ten zyskał akceptację składu 7 sędziów NSA, którzy wprawdzie odmówili wydania uchwały związanej z zakresem zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ale w uzasadnieniu postanowienia z dnia 7 lipca 2014 r. (II FPS 2/14) poddano analizie przesłanki stosowania tego zwolnienia. Wskazano więc: „Funkcja polegająca zaś na świadczeniu usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej zostaje spełniona poprzez wykonywanie przez nią funkcji administrującej i koordynującej, zapewnienie użytkownikom portów dostępu do infrastruktury portowej poprzez właściwe wydzierżawienie   
i wynajmowanie tej infrastruktury”.

Konsekwencją powyższego jest to, że prawa do zwolnienia nie pozbawia fakt przekazania   
w posiadanie zależne podmiotom trzecim przez zarządcę portu infrastruktury portowej oraz zajętych pod nią gruntów. Jak wskazano w wyroku NSA z dnia 29 marca 2019 r. II FSK 1209/17: „Z przepisu art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w związku z art. 2 pkt 4 i art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. wynika, iż okoliczność oddawania budowli oraz zajętych pod nie gruntów do korzystania przez podmiot zarządzający portem - na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o odpłatne korzystanie z infrastruktury portowej - nie prowadzi do utraty przez ten podmiot zarządzający zwolnienia z podatku od nieruchomości budowli infrastruktury portowej oraz zajętych pod nie gruntów.”

W odniesieniu do infrastruktury zapewniającej dostęp do portów lub przystani morskich, podkreślić należy, iż w art. 2 pkt 5 u.p.p.m. wskazuje się na następujące elementy:

1. są to tory wodne wraz ze związanymi z ich funkcjonowaniem obiektami, urządzeniami i instalacjami, które
2. prowadzą do portu lub przystani morskiej, i
3. położone są w granicach portu lub przystani morskiej.

Przez port lub przystań morską w art. 2 pkt 2 u.p.p.m. rozumie się akweny i grunty oraz związaną z nimi infrastrukturę portową, znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej. Inne pojęcia użyte w tym przepisie należy definiować zgodnie z regułami wykładni językowej, skoro ich definicji wskazana ustawa nie zawiera. Zatem tor wodny jest to trasa wytyczona w wodzie i oznakowana w taki sposób, aby statki mogły bezpiecznie wpłynąć do portu lub ominąć miejsca niebezpieczne dla żeglugi (Wielki słownik języka polskiego, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/28030/tor-wodny> - dostęp z 18.12.2023 r.).

„Obiekt” to „coś, co ma określone wymiary i co można zobaczyć lub tego dotknąć” (Wielki słownik języka polskiego, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/40834/obiekt> - dostęp z 18.12.2023 r.). „Urządzenie” to „przedmiot o złożonej konstrukcji, wykonujący lub ułatwiający określoną pracę” (Wielki słownik języka polskiego, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/4610/urzadzenie> -dostęp z 18.12.2023 r.) a „instalacja” to „zespół urządzeń i przewodów doprowadzających jakiegoś rodzaj substancję lub sygnał” (Wielki słownik języka polskiego, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/18821/instalacja/5063057/przewody> - dostęp z 18.12.2023 r.).

Wskazane tory wodne, obiekty, urządzenia i instalacje powinny być położone   
w granicach portu lub przystani morskiej. Granice te wyznaczane są w aktach wykonawczych wydanych na podstawie art. **45 ust. 1 ustawy z dnia 21 marca 1991 r.   
o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej.**

We wniosku, w odpowiedzi na cztery postawione pytania, sformułowano jedno, generalne stanowisko (dotyczące wszystkich zadanych pytań), wedle którego wskazane   
w nim obiekty wchodzące w skład tzw. „części portowej” jak i obiekty opisane jako „infrastruktura przesyłowa”, w odniesieniu do wszystkich przypadków opisanych w pkt 1-4 (będących częściowo własnością X jako wybudowane urządzenia wodne/urządzenia   
i instalacje przesyłowe, będące częściowo własnością Y i znajdujące się w posiadaniu X, a częściowo jedynie własnością Y) oraz zajęte pod nie grunty (będące własnością Y albo w wieczystym użytkowaniu Y, a także grunty, na których X ma ustanowioną służebność przesyłową), powinny podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odpowiednio po stronie X lub Y, ponieważ w każdym z tych przypadków mamy do czynienia z infrastrukturą portową/infrastrukturą zapewniającą dostęp do portów lub do przystani morskich w rozumieniu art. 2 pkt 4 i 5 u.p.p.m., która znajduje się w granicach portu, jest ogólnodostępna, jest związana z funkcjonowaniem portu i jest przeznaczona przez podmiot zarządzający portem do realizacji zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.

**Z tak sformułowanym generalnym wnioskiem nie sposób się zgodzić**.

W pkt IV wniosku przedstawiono szczegółowe uzasadnienie stanowiska podatnika   
w odniesieniu do pytań 1-3. Skupia się ono na analizie przesłanek zastosowania zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ale w istocie jedynie w zakresie pojęcia „infrastruktura portowa”.

W pierwszej kolejności we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego wyrażono pogląd, wedle którego użyte w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. pojęcia „budowle infrastruktury portowej” oraz „budowle zapewniające dostęp do portów   
i przystani morskich” należy rozumieć zgodnie z ich językowym znaczeniem. Na poparcie tego twierdzenia Spółka powołała się na literaturę przedmiotu oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (orzeczenia w sprawach P 33/09 oraz SK 14/21). Z poglądem tym nie sposób się zgodzić. W szczególności powołane wyroki TK odnosiły się do zupełnie innych kwestii niż zakres zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Również ogóle rozważania Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zasady określoności przepisów prawa podatkowego, poprawnej legislacji czy ustawowego obowiązku określenia przedmiotu opodatkowania,   
w analizowanej sprawie nie są odpowiednie. Należy wyraźnie wskazać na różnicę pomiędzy odesłaniem w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. do bliżej nieokreślonych przepisów prawa budowlanego (co może umożliwiać posługiwanie się aktami wykonawczymi w tym zakresie) oraz nieprecyzyjnymi definicjami z obszaru prawa budowlanego, a użyciem na potrzeby odkodowania treści art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. definicji legalnych z art. 2 pkt 4 i 5 u.p.p.m. Definicje te mają ustawowy charakter i na zasadzie wykładni systemowej zewnętrznej, potwierdzonej wynikami wykładni historycznej, mogą znaleźć zastosowanie na potrzeby prawa podatkowego.

Wnioskodawca powołując się wyroki Trybunału Konstytucyjnego odnoszące się do definicji budowli, pominął bogate orzecznictwo NSA, które zapadło właśnie na tle art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Wynika z niego, że wskazane pojęcia należy interpretować zgodnie z ustawą z dnia 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich. Przemawiają za tym wyniki wykładni systemowej oraz historycznej. Obecnie obowiązujące brzmienie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. zostało mu nadane ustawą z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o portach   
i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw. W ustawie z dnia 20 grudnia 1996 r.   
o portach i przystaniach morskich definiuje się oba użyte w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. pojęcia   
i należy je stosować dla ustalenia zakresu analizowanego zwolnienia. Należy więc, pomijając wykładnię językową, zastosować wykładnię systemową zewnętrzną i przyjąć na potrzeby zwolnienia z podatku od nieruchomości definicje uregulowane w ustawie o portach   
i przystaniach morskich. Jest to pogląd prezentowany w jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych (zob. np. wyroki NSA z dnia: 10 grudnia 2008 r. II FSK 1082/07,   
3 września 2008 r. II FSK 996/07, 12 lipca 2013 r. II FSK 678/13, 14 maja 2014 r. II FSK 1222/12), 29 kwietnia 2015 r. II FSK 873/13).

Powyższe prowadzi do wniosku, że zakres zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. musi być ustalany z uwzględnieniem definicji „infrastruktury portowej” oraz „infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich” zawartych w ustawie o portach   
i przystaniach morskich. Zatem zgodnie z art. 2 pkt 4 u.p.p.m. przez infrastrukturę portową należy rozumieć „znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe oraz ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje, związane z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5. Z kolei infrastruktura zapewniająca dostęp do portów lub przystani morskich „to prowadzące do portu lub przystani morskiej oraz położone w granicach portu lub przystani morskiej tory wodne, wraz ze związanymi z ich funkcjonowaniem obiektami, urządzeniami i instalacjami” (art. 2 pkt 5 u.p.p.m.).

W konsekwencji infrastruktura portowa, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 2 pkt 4 u.p.p.m.:

1. musi znajdować się w granicach portu lub przystani morskiej;
2. musi być ogólnodostępna;
3. musi być związana z funkcjonowaniem portu;
4. **powinna być przeznaczona do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.**

**Podkreślić przy tym należy, że wskazane elementy definicyjne muszą być spełnione łącznie, a zatem brak wypełnienia chociażby jednego z nich skutkuje tym, że nie mamy do czynienia z infrastrukturą portową w rozumieniu powołanych przepisów.**

Wnioskodawca sygnalizując wynikający z orzecznictwa sposób wykładni powołanych definicji, „ze względów ostrożnościowych” odnosi się też do nich. Podnosi przy tym słusznie, iż w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. wskazano, że budowle powinny być przeznaczone do wykonywania zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. przez zarządcę portu. Oznacza to więc, że przez tak sformułowany warunek zwolnienie nabiera charakteru przedmiotowo-podmiotowego. Podmiotem realizującym zadania, o których mowa   
w analizowanym przepisie nie może być bowiem „każdy”, lecz tylko ten, który powstał   
w sposób przewidziany przez ustawodawcę w ustawie o portach i przystaniach morskich (wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2016 r. II FSK 1229/14).

Zatem, co jest poglądem ugruntowanym w orzecznictwie (por. wyroki NSA z dnia:   
28 czerwca 2016 r. II FSK 1229/14, 7 października 2021 r. III FSK 140/21, 2 grudnia 2021 r. III FSK 3213/21) ze zwolnienia nie może korzystać inny podmiot niż zarządca portu. Przy czym oddanie gruntów w posiadanie zależne przez zarządcę portu podmiotom trzecim nie pozbawia go prawa do zwolnienia, gdyż zadania, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. mogą polegać na administrowaniu, koordynowaniu i zapewnieniu użytkownikom portów dostępu do infrastruktury portowej poprzez właściwe wydzierżawienie   
i wynajmowanie tej infrastruktury (postanowienie NSA z dnia 7 lipca 2014 r. II FPS 2/14).

W świetle powyższego kluczowe znaczenie ma to, na kim ciąży obowiązek podatkowy   
w podatku od nieruchomości w odniesieniu do naniesień na gruncie znajdującym się   
w granicach portu. Jeżeli bowiem obowiązek podatkowy w zakresie gruntu oraz znajdujących się na nim budowli obciąża inny podmiot niż zarząd portu, zwolnienie z podatku od nieruchomości, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie może być stosowane.

Wskazać przy tym należy, że obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości obciąża przede wszystkim właścicieli oraz użytkowników wieczystych (art. 3 ust. 1 pkt 1 i 3 u.p.o.l.).   
Z prawa cywilnego wynika przy tym zasada *superficies solo cedit*, która jednak doznaje wyjątków. W stanie faktycznym sprawy wnioskodawca wskazał, że część posiadanych budowli jako elementy przedsiębiorstwa lub urządzenia wodne, stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności. Ponadto za uchwałą SN z dnia 25 listopada 2011 r. (III CZP 60/11) należy przyjąć, że jeżeli nie zachodzą wyjątki od zasady *superficies solo cedit*, to wszelkie trwale związane z gruntem naniesienia, w przypadku, gdy grunt ten pozostaje w wieczystym użytkowaniu, a poczynił je dzierżawca, stanowią własność wieczystego użytkownika.

Wydając interpretację w granicach stanu faktycznego wskazanego we wniosku należy przyjąć, że w sprawie spełniony jest warunek określony pod lit. a). Wnioskodawca wskazał wprost, że określone jako „Działki Portowe” nieruchomości znajdują się w granicach portu   
(s. 11).

W odniesieniu do omawianego we wniosku warunku ogólnodostępności budowli, należy się zgodzić z tym, że sam fakt przekazania w posiadanie zależne gruntów lub budowli nie oznacza, że nie jest on spełniony. Ogólnodostępność powinna być rozumiana w ten sposób, że chodzi o umożliwienie korzystania z tych obiektów przez różne podmioty, na równych zasadach. Zasadnicze znaczenie ma więc powszechny, realizowany na równych prawach, dostęp do tych obiektów. W stanie faktycznym sprawy X prowadzi (…) Terminal (…), który ten warunek spełnia. Potwierdza to również pobieranie przez Spółkę opłat portowych zgodnie z ustaloną taryfą.

Budowle stanowiące infrastrukturę portową powinny być związane z funkcjonowaniem portu. W tym przypadku należy przyjąć, że chodzi zarówno o związek o charakterze bezpośrednim, jak i pośrednim, ale działalność to powinna być profilowo powiązana z funkcją jaką powinien realizować port (odbiór, przeładunek towarów) - (por. wyrok NSA z dnia 15 lutego 2023 r.   
II FSK 1679/21).

W kontekście powyższego zauważyć należy, że w opisie stanu faktycznego sprawy (s. 3) Spółka wskazała, że „prowadzi inwestycję obejmującą budowę instalacji **do produkcji (…), jak również terminalu (…) wraz z infrastrukturą towarzyszącą**, w tym „infrastrukturą przesyłową” oraz obiektami opisanymi w dokumentacji projektowanej jako „infrastruktura portowa”.” Zatem obok prowadzenia terminalu (…) X prowadzi także działalność polegającą na (…). Nie sposób jest przyjąć, że w tym obszarze mamy do czynienia z infrastrukturą ogólnodostępną i związaną z funkcjonowaniem portu.

Odnosząc się do ostatniego z elementów definicji, to jest przeznaczenia do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m., Spółka zasadnie powołuje się na przyjęty w orzecznictwie pogląd, wedle którego świadczenie przez Zainteresowanego usług polegających na udostępnianiu gruntów oraz obiektów na podstawie umów cywilnoprawnych, samo w sobie może stanowić przejaw takiej działalności. Jednakże w świetle przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, którym związany jest organ podatkowy wydający interpretację, zauważyć należy, że na s. 6 wskazano: „Po nabyciu Nieruchomości Y kontynuuje również swoją działalność podstawową, tj. aktywność gospodarczą polegającą na działalności usługowej wspomagającej transport morski. Na podstawie Umowy dzierżawy, Y pobiera od X wynagrodzenie z tytułu czynszu dzierżawnego, **a zawarcie Umowy jest czynnością mieszczącą się w zakresie zarządzania portem i nieruchomościami portowymi”**.

Na tle tak opisanego stanu faktycznego, co należy podkreślić, w sytuacji, gdy jednym   
z wnioskodawców jest Y (a więc z pewnością prawidłowo klasyfikuje on rodzaj swojej działalności), zauważyć należy, że infrastrukturą portową są tylko takie budowle, które zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. są związane ze świadczeniem usług związanych   
z korzystaniem z infrastruktury portowej (rozumianym także jako administrowanie, koordynowanie i kontrola). Tymczasem jako odrębny rodzaj działalności podmiotu zarządzającego portem w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.p.m. wskazuje się zarządzanie nieruchomościami i infrastrukturą portową. W tym stanie rzeczy, organ podatkowy wydający interpretację, związany jest dokonaną przez wnioskodawców klasyfikacją prawną działalności Y. Skoro więc wprost wskazano, że zawierane umowy dzierżawy mieszczą się   
w zarządzaniu portem i nieruchomościami portowymi, to działalność ta nie może być uznana za świadczenie usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej. Przy tak przedstawionym stanie faktycznym wadliwa jest więc dokonana w cz. IV wniosku klasyfikacja takiej działalności do kategorii z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.

Końcowo stwierdzić należy, że art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obok kategorii budowli infrastruktury portowej odnosi się także do budowli zapewniających dostęp do portów i przystani morskich. Na s. 7 wniosku w pkt 2 wskazano na urządzenia wodne, które są zlokalizowane na morskich wodach wewnętrznych będących własnością Skarbu Państwa, które stanowią własność X. W tym zakresie we wniosku nie sposób jest odnaleźć szczegółowego uzasadnienia stanowiska wnioskodawcy, co do zastosowania zwolnienia.

Mając na uwadze kategorie obiektów wskazane w tabeli w pkt 2 na s. 7 wniosku oraz jego uzasadnienie, nie sposób jest stwierdzić, jakie z nich wnioskodawca zalicza do budowli zapewniających dostęp do portów i przystani morskich, a jakie do budowli infrastruktury portowej. W związku z tym, w dniach 18 i 20 grudnia 2023 r. wezwano Pełnomocnika Wnioskodawcy i Zainteresowanego do uzupełnienia wniosku wskazując, które z obiektów wymienionych w pkt 2 (str. 7) wniosku zalicza się do „infrastruktury portowej” a które do „infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich”. Pełnomocnik, w dniu   
8 stycznia uzupełnił wniosek wskazując, które z obiektów zalicza się do budowli zapewniających dostęp do portów i przystani morskich.

Poczynione uwagi pozwalają odnieść się do oceny zasadności zastosowania zwolnienia   
z podatku od nieruchomości dla poszczególnych kategorii obiektów wskazanych na s. 7-8 wniosku:

1. Wchodzące w skład „części portowej”, zlokalizowane na dzierżawionych przez X gruntach będących własnością Y lub będących w użytkowaniu wieczystym Y – wykazywanych do opodatkowania przez Y. Są to wyloty kanalizacji deszczowej. Podkreślono, że w przyszłości mogą potencjalnie zostać wybudowane inne obiekty podobne do tych.

Wskazane budowle znajdują się w granicach portu, są ogólnodostępne oraz funkcjonalnie powiązane z portem, **ale nie są przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m., skoro we wniosku podkreślono, że umowy dzierżawy zawarto w ramach realizowanego przez Y „zarządzania portem i nieruchomościami portowymi”. Zatem nie mogą korzystać ze zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jako infrastruktura portowa. Ponadto, budowle te są własnością lub są w wieczystym użytkowaniu podmiotu, który nie powstał na mocy art. 13 ustawy o portach i przystaniach morskich. Zainteresowany nie jest podmiotem zarządzającym portem w rozumieniu art. 13 u.p.p.m.**

1. Stanowiące własność X, wchodzące w skład tzw. „części portowej”, stanowiące urządzenia wodne, które są zlokalizowane na morskich wodach wewnętrznych będących własnością Skarbu Państwa (urządzenia te stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności zgodnie z Prawem wodnym). Te obiekty są wykazywane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez X. Są to: umocnienia podwodne, pomosty komunikacyjne, odbojnice, dalby cumownicze, odbojnice.

**Ze względu na przedmiotowo-podmiotowy charakter zwolnienia dotyczącego infrastruktury portowej, budowle te stanowiąc własność X, nie mogą korzystać   
z tego zwolnienia z podatku od nieruchomości adresowanego do podmiotu zarządzającego portem.**

1. Stanowiące własność Y wchodzące w skład tzw. „części portowej”,   
   w postaci ściany nabrzeża, która jest wykazywana przez Y do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w całości, jednak częściowo znajduje się na gruncie Y (własność), a częściowo znajduje się na gruncie należącym do Skarbu Państwa, która to część również jest wykazywana do opodatkowania przez Y, X natomiast ma ustanowioną służebność gruntową.

**W tym przypadku Y nie przysługuje zwolnienie dla infrastruktury portowej. Jest on podatnikiem podatku od nieruchomości w zakresie wskazanego nabrzeża jako jego właściciel (na części położonej na jego gruntach), albo też jako posiadacz nieruchomości Skarbu Państwa (gdyby przyjąć, że jest to część składowa grunt stanowiącego własność Skarbu Państwa). Budowle te są własnością podmiotu, który nie powstał na mocy art. 13 ustawy o portach i przystaniach morskich. Zainteresowany nie jest podmiotem zarządzającym portem w rozumieniu art. 13 u.p.p.m.**

1. Stanowiące własność X budowle w postaci urządzeń i instalacji przemysłowych, opisanych w dokumentacji projektowej jako „infrastruktura przemysłowa”, które to obiekty są zlokalizowane na dzierżawionym przez nią od Y gruncie, który stanowi jego własność lub pozostaje w jego użytkowaniu wieczystym, a także na gruntach niedzierżawionych od Y, na których X ma ustanowioną służebność przesyłową (urządzenia i instalacje przesyłowe stanowiące, zgodnie   
   z prawem cywilnym, odrębny od gruntu przedmiot własności). Obiekty te są wykazywane do opodatkowania podatkiem od nieruchomości przez X.

**Budowle te nie mogą korzystać ze zwolnienia z podatku od nieruchomości. Zasadniczą kwestią jest to, że stanowią one własność X, która nie jest podmiotem zarządzającym portem, a zatem w świetle przedmiotowo-podmiotowego charakteru zwolnienia z art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., X z tego zwolnienia skorzystać nie może. Niezależnie od tego, w zakresie w jakim nie są one związane z obsługą terminalu (…), nie zachodzi warunek ich związania z funkcjonowaniem portu (skoro są one związane z innym obszarem działalności X - w zakresie produkcji ( …) oraz nie są one przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający portem zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. (skoro zawarte umowy dzierżawy to sfera działalności Y polegająca na zarządzaniu portem i nieruchomościami portowymi).**

Odnosząc się w konkluzji niniejszej interpretacji indywidualnej do wyartykułowanego we wniosku o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego stanowiska Wnioskodawcy, w świetle którego wskazane w nim obiekty wchodzące w skład tzw. „części portowej” jak i obiekty opisane jako „infrastruktura przesyłowa”, w odniesieniu do wszystkich przypadków opisanych w pkt 1-4 oraz zajęte pod nie grunty, powinny podlegać zwolnieniu   
z podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., należy **uznać je za nieprawidłowe.** Przedmiotowe zwolnienie nie znajduje zastosowania do wszystkich wymienionych we wniosku budowli oraz zajętych pod nie gruntów.

Nawiązując do przedstawionych we wniosku pytań, stwierdzić należy co następuje:

1. Czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym infrastruktura ujęta w pkt. 1 wniosku (będąca w posiadaniu X na podstawie umowy dzierżawy oraz będąca własnością Y) i zajęte pod nią grunty (będące własnością Y albo będące w użytkowaniu wieczystym Y), znajdujące się na terenie portu (…), podlegają/będą podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości po stronie Y? - **Stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe**.

Budowle stanowią własność Zainteresowanego i można uznać, że spełniają inne kryteria zaliczenia ich do infrastruktury portowej w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zw. z art. 2 pkt 4 u.p.p.m., poza ich związaniem z realizacją zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m. Wnioskodawcy wskazali bowiem wprost, że dzierżawa gruntów i budowli przez Y, to czynności w zakresie zarządzania portem i nieruchomościami portowymi. Jest to więc działalność, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.p.m. (zarządzanie nieruchomościami   
i infrastrukturą portową), a nie działalność w zakresie świadczenia usług związanych   
z korzystaniem z infrastruktury portowej. Budowle oraz grunty te są własnością lub są   
w wieczystym użytkowaniu podmiotu, który nie powstał na mocy art. 13 ustawy o portach   
i przystaniach morskich. **Zainteresowany nie jest podmiotem zarządzającym portem   
w rozumieniu art. 13 u.p.p.m.**

1. Czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym ww. infrastruktura ujęta w pkt. 2 wniosku (będąca własnością X z uwagi na uregulowania ustawy z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne, położona na wewnętrznych wodach morskich Skarbu Państwa) podlega/będzie podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości odpowiednio po stronie X (budowle)? - **Stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe.**

W odniesieniu do zwolnienia dla budowli infrastruktury portowej, ponieważ wskazane budowle stanowią własność X, a nie Y, zwolnienie nie może być zastosowane. Ze względu na przedmiotowo-podmiotowy charakter zwolnienia, nie może z niego korzystać inny podmiot niż podmiot zarządzający portem ustanowiony na mocy art. 13 u.p.p.m.

1. Czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym ww. infrastruktura ujęta w pkt. 3 (będąca własnością Y, znajdująca się częściowo na gruntach Y niewydzierżawionych X,   
   a częściowo na gruncie należącym do Skarbu Państwa, na których Spółka ma ustanowioną służebność gruntową) i zajęte pod nią grunty należące do Y (będące jego własnością/będące w użytkowaniu wieczystym), znajdująca się na terenie portu (…), podlegają/będą podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości po stronie Y? - **Stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe.**

Budowle oraz grunty te są własnością lub są w wieczystym użytkowaniu podmiotu, który nie powstał na mocy art. 13 ustawy o portach i przystaniach morskich. Zainteresowany nie jest podmiotem zarządzającym portem w rozumieniu art. 13 u.p.p.m.

1. Czy na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w opisanym stanie faktycznym oraz zdarzeniu przyszłym ww. infrastruktura oznaczona w dokumentacji projektowej jako „infrastruktura przesyłowa” ujęta w pkt. 4 wniosku (będąca w większości własnością X w oparciu o uregulowania ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, znajdująca na gruntach Y, a jedynie częściowo będąca własnością Y)   
   i zajęte pod nie grunty należące do Y (będące jego własnością/będące   
   w użytkowaniu wieczystym), a także na gruntach niedzierżawionych od Y, na których X ma ustanowioną służebność przesyłową, znajdująca się na terenie portu (…), podlega/będzie podlegać zwolnieniu z podatku od nieruchomości odpowiednio po stronie X i Y? - **Stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe.**

Przedmiotowe budowle nie mogą być uznane za infrastrukturę portową w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 2 pkt 4 u.p.p.m. Obowiązek podatkowy w zakresie tych budowli ciąży na X, gdyż stanowią one odrębny od gruntu przedmiot własności. Tymczasem ze względu na przedmiotowo-podmiotowy charakter zwolnienia, nie może z niego korzystać inny podmiot niż zarząd portu. Ponadto nie są one przeznaczone do realizacji zadań,   
o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m., to jest do świadczenia usług związanych   
z korzystaniem z infrastruktury portowej. Są one związane, jak wskazano w stanie faktycznym opisanym we wniosku, z czynnościami Y w zakresie zarządzania portem   
i nieruchomościami portowymi. Jest to więc działalność, o której mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.p.m. (zarządzanie nieruchomościami i infrastrukturą portową).

Należy także odnieść się do słów Zainteresowanego, który podkreślił we wniosku, że zgodnie z art. 2a OP niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, których nie da się usunąć z zastosowaniem podstawowych metod wykładni, rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Analizowana zasada będzie mogła mieć zastosowanie wyłącznie, jeśli zostaną spełnione warunki, które występować będą przy tym łącznie, co oznacza, że brak któregoś z nich będzie wykluczać możliwość zastosowania art. 2a Ordynacji podatkowej.

Po pierwsze, muszą istnieć wątpliwości dotyczące przepisów prawa podatkowego. Zasada ta nie ma zastosowania do innych wątpliwości niż związane z treścią tych przepisów, tj. np. co do stanu faktycznego. Art. 2a dotyczy wyłącznie treści przepisów prawa podatkowego, a nie dotyczy wątpliwości co do stanu faktycznego, którego wnikliwe i jednoznaczne ustalenie jest w istocie warunkiem koniecznym do zastosowania poprawnie zinterpretowanych przepisów.

Po drugie, istniejące wątpliwości powinny mieć taki charakter, że nie da się ich rozstrzygnąć. Jeśli te wątpliwości są, ale mogą być wyeliminowane w procesie wykładni, przedmiotowa zasada nie może mieć zastosowania.

W związku z powyższym, w przypadku wydania niniejszej interpretacji indywidualnej   
w odniesieniu do przepisu art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 2a Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego obowiązujące na dzień wydania interpretacji przez organ podatkowy i dotyczy zaistniałego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę. Wskazać należy, że Wnioskodawca oraz Zainteresowany ponoszą konsekwencje przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego.

Jednocześnie organ podatkowy informuje, że niniejsza interpretacja po usunięciu danych identyfikujących Wnioskodawcę i Zainteresowanego zostanie zamieszczona w Biuletynie Informacji Publicznej.

**Pouczenie**

Od niniejszej interpretacji przysługuje Wnioskodawcy oraz Zainteresowanemu prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie w terminie   
30 dni od dnia doręczenia interpretacji, za pośrednictwem Burmistrza Polic.

Otrzymują:

1. Adresat – Wnioskodawca reprezentowany przez pełnomocnika
2. Adresat – Zainteresowany reprezentowany przez pełnomocnika
3. aa

1. „Infrastruktura przesyłowa” oznacza wszelkie obiekty, budowle i urządzenia wzniesione na Nieruchomościach, służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne, takie jak pale i kolumny służące posadowieniu obiektów i urządzeń, w tym pod zbiorniki (…), fundamenty pod obiekty, urządzenia i orurowanie oraz okablowanie. [↑](#footnote-ref-1)
2. „Infrastruktura portowa” oznacza wszelkie obiekty, budowle i urządzenia wzniesione na Nieruchomościach, poza infrastrukturą przesyłową, w tym system urządzeń budowli, dróg oraz obiektów nabrzeża portowego służących do wyładunku m.in. dalby cumownicze, dalby odbojowo-cumownicze, pomost przeładunkowy wraz   
   z pomostem dojściowym, pomosty komunikacyjne, nabrzeże betonowe wraz z umocnieniem podziemnym. [↑](#footnote-ref-2)
3. Odniesienie do „podmiotu trzeciego” obejmuje osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej oraz ich następców prawnych pod tytułem ogólnym albo szczególnym jak również organy administracji publicznej. [↑](#footnote-ref-3)
4. „Infrastruktura przesyłowa” oznacza wszelkie obiekty, budowle i urządzenia wzniesione na Nieruchomościach, służące do doprowadzania lub odprowadzania płynów, pary, gazu, energii elektrycznej oraz inne urządzenia podobne, takie jak pale i kolumny służące posadowieniu obiektów i urządzeń, w tym pod zbiorniki (…), fundamenty pod obiekty, urządzenia i orurowanie oraz okablowanie. [↑](#footnote-ref-4)
5. A. Kałążny, 3. Problem autonomii terminologicznej prawa podatkowego (relacje terminologiczne regulacji podatkowych i pozapodatkowych) [w:] Opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości, Warszawa 2020. [↑](#footnote-ref-5)
6. Ibidem [↑](#footnote-ref-6)
7. Żródło: <https://sjp.pwn.pl/szukaj/infrastrukura.html> (dostęp: 9.08.2023). [↑](#footnote-ref-7)
8. Żródło: <https://sjp.pwn.pl/szukaj/port.html> (dostęp: 9.08.2023). [↑](#footnote-ref-8)
9. Por. wyrok NSA z dnia 15 lutego 2023 r., sygn. III FSK 1679/21. [↑](#footnote-ref-9)
10. Por. wyrok NSA z dnia 12 lipca 2013 r., sygn. II FSK 678/13 [↑](#footnote-ref-10)
11. A. Kałążny, 3. Zakres stosowania zwolnienia dla infrastruktury portów i przystani morskich [w:] opodatkowanie infrastruktury podatkiem od nieruchomości, Wolters Kluwer, Warszawa 2020. [↑](#footnote-ref-11)
12. Por. postanowienie NSA z dnia 7 lipca 2014 r., sygn. II FPS 2/14 [↑](#footnote-ref-12)
13. T. Wołowiec, Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli infrastruktury portowej, OwSS 2014/4. [↑](#footnote-ref-13)
14. Zob. W. Morawski (red.), Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne. Warszawa 2012. [↑](#footnote-ref-14)