

dr hab. Tomasz Wołowiec, Wyższa Szkoła Ekonomii i Innowacji w Lublinie,  
zastępca Burmistrza Krynicy-Zdroju.

## Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości budowli infrastruktury portowej

### Streszczenie

Infrastruktura portowa jest z wolniona z podatku od nieruchomości, nawet jeśli została udostępniona tylko uprawnionym podmiotom. Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zwolnione z podatku od nieruchomości są budowle infrastruktury portowej, budowle infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty. W ustawie o podatkach i opłatach lokalnych nie zawarto definicji „budowli infrastruktury portowej” oraz „budowli zapewnia-

jących dostęp do portów i przystani morskich”. W takim przypadku należy odwołać się do ustawy o portach i przystaniach morskich. Definicję z ustawy o portach i przystaniach morskich należy stosować również do celów podatkowych<sup>1</sup>. Ogólnodostępność oznacza możliwość udostępnienia infrastruktury portowej podmiotom uprawnionym (np. na podstawie umowy cywilnoprawnej). Fakt ograniczonego dostępu do infrastruktury nie wpływa na kwestie po-

<sup>1</sup> Por. także: Załącznik nr 3 do rozporządzenia ministra infrastruktury i rozwoju z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 732).

datkowe, bowiem trudno jest uznać żeby do skroplonego gazu LNG miały dostęp np. kutry rybackie. Zatem budowlę infrastruktury portowej są zwolnione z podatku od nieruchomości.

**Słowa kluczowe:** infrastruktura portowa, budowlę, podmiot uprawniony, porty i przystanie morskie.

## Summary

Port infrastructure is exempt from property tax, even if it has been made available only to authorized entities. According to art. 7 par. 1 point 2 of the Act on Taxes and Local Fees exempt from real estate tax are port infrastructure structures, infrastructure structures providing access to ports and marinas as well as land occupied by them. The Act on Taxes and Local Fees does not contain the definition of "port infrastructure" and "structures providing access to ports and harbors". In this case, reference should be made to the Act on sea ports and harbors. The definition from the Act on sea ports and harbors should also be used for tax purposes. Public access means the possibility of providing port infrastructure to authorized entities (eg. on the basis of a civil law contract). The fact that access to the infrastructure is limited does not affect tax issues, because it is difficult to recognize, for example, fishing boats for LNG liquefied gas. Thus, port infrastructure buildings are exempt from property tax.

**Keywords:** port infrastructure, buildings, authorized entity, ports and marinas.

## Wprowadzenie

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt. 2 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>2</sup> (dalej: u.p.o.l.) zwalnia się od podatku od nieruchomości budowlę infrastruktury portowej, budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajęte pod nie grunty. Analiza powyższego zwolnienia pozwala wyróżnić trzy odrębne przedmioty zwolnienia, tj.: budowlę infrastruktury portowej, budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz grunty zajęte pod budowlę infrastruktury portowej oraz pod budowlę zapewniającą dostęp do portów i przystani morskich. Ustawodawca, wprowadzając zwolnienie, nie zdefiniował w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych znaczenia powyższych pojęć, tj. infrastruktury portowej oraz infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich. Z uwagi na to, biorąc pod uwagę wykładnię gramatyczną (językową), należy sięgnąć do potocznego ich znaczenia. Zgodnie ze słownikową definicją „portem” jest przybrzeżny obszar wodny wraz z przylegającym do niego pasem lądu, wyposażony w urządzenia zapewniające bezpieczny postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę ruchu pasażerskiego<sup>3</sup>. Natomiast pod pojęciem „infrastruktury” rozumie się zespół podstawowych urządzeń i instytucji usługowych, niezbędnych do należytego funk-

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2010 r. Nr 95 poz. 613 z późn.zm.).

<sup>3</sup> Słownik języka polskiego, red. J. Szymczak, t. 2, PWN, Warszawa 1992, s. 828–829.

cjonowania produkcyjnych działów gospodarki<sup>4</sup>. Należy także sięgnąć do wykładni systemowej analizowanego zwolnienia. W art. 2 tej ustawy o portach i przystaniach morskich<sup>5</sup> (dalej: u.p.p.m.) ustawodawca zdefiniował pojęcia portu, przystani morskiej, infrastruktury portowej i infrastruktury zapewniającej dostęp do portów lub przystani morskich. I tak **portem lub przystanią morską** są akweny i grunty oraz związana z nimi infrastruktura portowa, znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej. Przez **infrastrukturę portową** rozumie się znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej akweny portowe lub ogólnodostępne obiekty, urządzenia i instalacje, związane z funkcjonowaniem portu, przeznaczone do wykonywania przez podmiot zarządzający zadań, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt. 5 u.p.p.m. Natomiast **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, instalacjami i urządzeniami. W odniesieniu do budowni infrastruktury portowej wątpliwości interpretacyjne pojawiły się na gruncie tego, czy zwolnieniu będą podlegały budowle infrastruktury portowej dotyczącej portów zarówno rzecznych, jak i morskich, czy tylko tych drugich. Z definicji portu w znaczeniu słownikowym wynika, że jest to przybrzeżny obszar wodny

<sup>4</sup> *Słownik języka polskiego*, red. J. Szymczak, t. 1, PWN, Warszawa 1992, s. 789.

<sup>5</sup> Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r., nr 33, poz. 179).

wraz z przylegającym do niego pasem lądu, wyposażony w urządzenia zapewniające bezpieczny postój i obsługę statków, przeładunek towarów i obsługę ruchu pasażerskiego. Natomiast w definicji zawartej w ustawie o portach i przystaniach morskich czytamy, że portem są akweny i grunty oraz związana z nimi infrastruktura portowa, znajdujące się w granicach portu lub przystani morskiej. Dlatego przyjęć należy, że pojęcie portu jest pojęciem szerszym niż port morski, i zwolnieniu powinny podlegać również budowle infrastruktury portów rzecznych<sup>6</sup>.

### Analiza problemu

Zasadnicza kwestia sporna sprowadza się do rozstrzygnięcia czy wybudowane przez spółkę obiekty budowlane przeznaczone dla terminalu gazowego w Świnoujściu korzystają ze zwolnienia od opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych<sup>7</sup>. Zdaniem podatnika, budowle wybudowane przez niego, w ramach realizowanego zadania inwestycyjnego (na podstawie ustawy o gazoporcie), należy traktować, jako budowle infrastruktury portowej korzystającej z tego zwolnienia. Rozważania dotyczące wskazanego wyżej problemu skupiają się wokół treści art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., zwalniającego od podatku od nieruchomości „budowle infrastruktury portowej”. Przepis ten stanowił przedmiot orzekania w wie-

<sup>6</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2012 r., (sygn. akt III SA/Wa 933/11).

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2010 r. Nr.95 poz. 613 z późn.zm.).

lu sprawach, a pojawiające się rozbieżności poglądów w orzecznictwie sądowno-administracyjnym znalazły wyraz w posiedzeniu jawnym Składu 7 Sędziów NSA<sup>8</sup>. Przedmiotem sporu w zakresie wykładni wskazanego przepisu było to, czy ze zwolnienia może korzystać podmiot posiadający status prawny zarządzającego portem, także w wypadku wydzierżawienia spornych obiektów podmiotom trzecim oraz czy ze zwolnienia korzystać mogą budowlę infrastruktury portów rzecznych, czy tylko portów morskich. Ostatecznie utrwalił się pogląd, iż ze zwolnienia może korzystać podmiot zarządzający portem, nawet jeżeli sporne obiekty wydzierżawi przedsiębiorcom zajmującym się usługami portowymi<sup>9</sup>, samo zaś zwolnienie ogranicza się wyłącznie do portów morskich<sup>10</sup>.

Po pierwsze wskazać należy, że z dyspozycji art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika chęć ustawodawcy zwolnienia od podatku od nieruchomości budowli infrastruktury portowej, budowli infrastruktury zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich oraz zajętych pod nie gruntów. Pojęcia użyte w tym artykule nie zostały objęte przez ustawodawcę definicją legalną w ramach ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, a nowelizacja ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, dokonana ustawą o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw<sup>11</sup>

<sup>8</sup> Postanowienie Składu 7 Sędziów NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 2/14, w przedmiocie odmowy podjęcia uchwały.

<sup>9</sup> Por. wyrok NSA z 12 lipca 2013 r., II FSK 678/13.

<sup>10</sup> Por. wyrok NSA z 14 maja 2014 r., II FSK 1222/12 oraz wyrok NSA z 23 lipca 2014 r., II FSK 1923/12.

<sup>11</sup> Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o zmianie ustawy o portach i przystaniach morskich oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2001r., nr 111, poz. 1197).

dotyczyła jedynie dodanego pkt. 4a do art. 7 ust. 1 u.p.o.l. zawierającego definicję użytkownika infrastruktury portowej. Nowelizacja ta pozwoliła na odniesienie użytych w art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. pojęć nie tylko do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przyjmując wykładnię celowościową, ale również dokonanie wykładni historycznej, celem zastosowania wykładni systemowej zewnętrznej.

Zastosowując wykładnię historyczną oraz systemową zewnętrzną, należy zwrócić uwagę na to, że definicję „infrastruktury portowej” wprowadzono do ustawy o portach i przystaniach morskich ustawą o jej zmianie i o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w której zresztą ustawodawca po raz pierwszy użył tego określenia w art. 7 ust. 1 pkt. 4a u.p.o.l. Tym samym, uzasadnionym jest stwierdzenie, że ta definicja wyjaśniająca rozumienie pojęcia „infrastruktury portowej” z art. 2 pkt. 4 ustawy o portach i przystaniach morskich odnosi się także do takiego samego jej rozumienia na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. O zasadności tej tezy wydaje się świadczyć nie tylko wskazany fakt zamieszczenia definicji „infrastruktury portowej” w akcie normatywnym, który zmieniał ustawę o podatkach i opłatach lokalnych, ale także i to, że akt ten zmieniał brzmienie samej definicji „infrastruktury portowej” obowiązującej dotąd w ustawie o portach i przystaniach morskich. Słusznie zatem zauważył Sąd, iż wolą ustawodawcy definicja ta została przystosowana nie tylko do potrzeb

ustawy o portach i przystaniach morskich, lecz także do potrzeb ustawy podatkowej (u.p.o.l.).

Nie budzi zatem żadnych wątpliwości to, że definicja „infrastruktury portowej” obowiązująca w ustawie o portach i przystaniach morskich obowiązuje także na gruncie art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Nie ma przy tym znaczenia fakt, iż ustawodawca w art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. nie zawarł wprost odesłania do pojęć zdefiniowanych w ustawie o portach i przystaniach morskich, skoro zawarł to odesłanie wskazując na bezpośrednie jej stosowanie także w podatku od nieruchomości<sup>12</sup>. Mając na uwadze powyższe rozważania nie można przyznać racji organowi interpretacyjnemu, iż kolejne użycie przez ustawodawcę terminu „infrastruktura portowa” w art. 2 ust. 2 pkt. 2 ustawy o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu<sup>13</sup> nie może przesądzać o tym, iż stanowisko statkowe wyposażone w urządzenia cumownicze, odbojowe i nawigacyjne, a także infrastruktury umożliwiającej zamontowanie instalacji do przesyłu gazu i poboru wody z morza, pozwala przyjąć, że budowle takie nie stanowią infrastruktury portowej. Argumentem potwierdzającym trafność takiego rozumowania nie może być pogląd, że powyższe przepisy stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów ustawy o portach

i przystaniach morskich, bowiem przepisy szczególne stanowią o doprecyzowaniu normy ogólnej w myśl zasady *lex specialis derogat legi generali*, zgodnie z którą prawo o większym stopniu szczegółowości (pochodzące z aktów prawnych o tej samej mocy, np. z dwóch ustaw, obowiązujące w tym samym czasie) należy stosować przed prawem ogólniejszym.

Ponadto analizując przedmiotowy problem należy wskazać na konieczność odniesienia się do regulacji rozporządzenia Ministra Infrastruktury i Rozwoju w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej<sup>14</sup>, wydanego na podstawie art. 5a ust. 2a ustawy o portach i przystaniach morskich, gdzie w załączniku 3 wymieniono obiekty takie jak wnioskodawca wskazał we wniosku o interpretację. Zatem, aby przedmiot opodatkowania mógł skutecznie korzystać ze zwolnienia wskazanym w dyspozycji art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. musi stanowić: budowlę infrastruktury portowej lub; budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portu i przystani morskiej, bądź też grunt zajęty pod budowlę infrastruktury portowej albo pod budowlę infrastruktury zapewniającej dostęp do portu i przystani morskiej.

Zgodnie z treścią art. 2 pkt 4 ustawy o portach i przystaniach mor-

<sup>12</sup> Por. m.in. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, ODDK, Gdańsk 2008, s. 74-81; M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki, Warszawa 2008; oraz L. Etel, S. Presnerowicz, G. Dudar [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008, s. 272-274.

<sup>13</sup> Ustawa z 24 kwietnia 2009 r. o inwestycjach w zakresie terminalu regazyfikacyjnego skroplonego gazu ziemnego w Świnoujściu (Dz. U. Nr 84, poz. 700).

<sup>14</sup> Rozporządzenie Ministra Infrastruktury i Rozwoju z dnia 7 maja 2015 r. w sprawie określenia akwenów portowych oraz ogólnodostępnych obiektów, urządzeń i instalacji wchodzących w skład infrastruktury portowej dla każdego portu o podstawowym znaczeniu dla gospodarki narodowej (Dz. U. z 2015 r., poz. 732).

skich<sup>15</sup> (dalej: u.p.p.m.) „infrastrukturę portową” stanowią 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., tj. świadczenia usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej. Tak więc, „budowlą infrastruktury portowej”, w rozumieniu art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l., jest każdy obiekt budowlany stanowiący całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami (nie będący budynkiem ani obiektem małej architektury) lub każde urządzenie techniczne związane z tym obiektem i zapewniające możliwość jego użytkowania zgodnie z przeznaczeniem, które cechuje się tym, że: znajduje się w granicach portu lub przystani morskiej; jest ogólnodostępne; jest związane z funkcjonowaniem portu oraz jest przeznaczone 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), przy czym wskazane cechy winny występować łącznie. Brak którejkolwiek z tych przesłanek skutkuje niemożnością uznania obiektu za budowlę infrastruktury portowej i w konsekwencji niepodleganie pod zwolnienie określone w art. 7 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Powyżej

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 o portach i przystaniach morskich (tj. Dz.U. 2010 r. Nr. 33 poz. 179).

stanowisko wielokrotnie znajdowało odzwierciedlenie w wyrokach sądów administracyjnych<sup>16</sup>.

## Wnioski

Podsumowując należy stwierdzić, iż fakt wybudowania przez spółkę budowli infrastruktury portowej, a następnie wydzierżawienie jej innemu podmiotowi, który także będzie wykonywał usługi „związane z wykorzystaniem infrastruktury portowej”, nie ma znaczenia jeżeli chodzi o kwestie zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 1 pkt. 2 u.p.o.l. Nadal jest to obiekt „przeznaczony do wykonywania przez zarządzającego portem zadań polegających na wykonywaniu usług związanych z korzystaniem z infrastruktury portowej” (zgodnie z treścią art. 2 pkt. 4 w związku z art. 7 ust. 1 pkt 5 u.p.p.m.). Nie ulega żadnej wątpliwości, iż pomimo oddania budowli infrastruktury portowej przez podmiot zarządzający w posiadanie zależne, to doszło do spełnienia wszystkich warunków, pozwalających na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego. 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 właśnie wydzierżawienie i wynajmowanie tej infrastruktury<sup>17</sup>. Rozstrzygając kwestię ogólnodo-

<sup>16</sup> Por. np. wyrok WSA w Gdańsku z 5 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 959/12 oraz wyrok NSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1001/13.

<sup>17</sup> Zob. NSA w postanowieniu z dnia 7 lipca 2014 r., sygn. akt II FPS 2/14 oraz w wyrok z 12 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 678/13.

stępnosci budowl i infrastruktury portowej – jak słusznie zauważył, Sąd – terminu tego nie można, na gruncie zaistniałego sporu, odnosić do znaczenia słownikowego. Ogólnodostępność infrastruktury portowej sprowadza się do udostępnienia jej podmiotom uprawnionym, np. na podstawie stosownej umowy cywilno-prawnej. A zatem możliwość złożenia oferty zawarcia umowy dzierżawy przez nieograniczoną liczbę oferentów oraz okoliczność udostępnienia infrastruktury, na podstawie umowy zawartej z operatorem termi-

nala nie sprawi, że kwestionowane budowle tracą przymiot ogólnodostępności. Jak słusznie uznał Sąd zaaprobowanie stanowiska organu interpretacyjnego, prowadziłyby do nieuzasadnionego, a także nie znajdującego uzasadnienia w przepisach prawa, różnicowania infrastruktury znajdującej się na terenie portu morskiego w Świnoujściu w zależności od tego czy jest ona wykorzystywana do świadczenia usług związanych z obsługą jednostek pływających transportujących skroplony gaz, czy też inne towary.

## Bibliografia

Wyrok NSA w Szczecinie z dnia 18 listopada 2016 r. (I SA/Sz 973/15).

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 stycznia 2012 r., (sygn. akt III SA/Wa 933/11).

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 12 lipca 2013 r., II FSK 678/13.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 14 maja 2014 r., II FSK 1222/12.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 lipca 2014 r., II FSK 1923/12.

Wyrok WSA w Gdańsku z 5 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 959/12.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 29 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1001/13.

B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, ODDK, Gdańsk 2008.

L. Etel, S. Presnerowicz, G. Dudar [w:] Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, ABC, Warszawa 2008.

Postanowienie Składu 7 Sędziów NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 2/14, w przedmiocie odmowy podjęcia uchwały, dostępne w bazie nsa.gov.pl

*Słownik języka polskiego*, red. J. Szymczak, t. 2, PWN, Warszawa 1992.

*Słownik języka polskiego*, red. J. Szymczak, t. 1, PWN, Warszawa 1992.

Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2010 r. Nr 95 poz. 613 z późn.zm.).

Ustawa z 20 grudnia 1996 r. o portach i przystaniach morskich (t.j. Dz.U. z 2010 r., nr 33, poz. 179).

Ustawa z dnia 9 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U.2010 r. Nr.95 poz. 613 z późn.zm.).

Ustawa z dnia 6 września 2001 r. o zmianie