

- W 2022 roku, na podstawie uchwały nr XXXVIII/605/2021 Rady Miejskiej w Sępólnie z dnia 26 listopada 2021 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości w 2022 roku, [§ 1 pkt 3 przedmiotowej uchwały]

- w 2021 roku, na podstawie uchwały nr XXVII/456/20 Rady Miejskiej w Sępopolu z dnia 26 listopada 2020 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości w 2021 roku, [§ 1 pkt 3 przedmiotowej uchwały]
- w 2020 roku, na podstawie uchwały nr XIV/262/19 Rady Miejskiej w Sępopolu z dnia 27 listopada 2019 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości w 2020 roku, [§ 1 pkt 3 przedmiotowej uchwały]
- w latach 2018-2019, na podstawie uchwały nr XLVI/332/17 Rady Miejskiej w Sępopolu z dnia 30 listopada 2017 r. w sprawie ustalenia stawek podatku od nieruchomości w 2018 roku. [§ 1 pkt 3 przedmiotowej uchwały]

Na podstawie Decyzji BI.RZT.70.121.2021 z dnia 11 maja 2021 r. Dyrektora Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej w Białymstoku w latach 2021-2024 na terenie Gminy obowiązuje taryfa za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków (dalej: Taryfa 2021-2024).

Zgodnie z treścią Taryfy 2021-2024: Taryfowe ceny oraz stawki opłat dotyczą wszystkich odbiorców usług w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków realizowanego przez [REDAKTURA]. Nowa taryfa jest następstwem wzrostu kosztów prowadzonej działalności przez [REDAKTURA] z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków w skutek wzrostu kosztów energii, wynagrodzeń, materiałów, korzystania z usług obcych obejmujących usługi hurtowe. [ust. 1 Taryfy 2021-2024]

Zgodnie z treścią Uzasadnienia do Wniosku o zatwierdzenie Taryfy 2021-2024 (dalej: Uzasadnienie):

- *W kalkulacji taryfy na lata 2021-2024 nie wprowadzono zmian w metodzie alokacji kosztów. Stosowana we wniosku alokacja kosztów powoduje bezpośrednie obciążanie odbiorców usług tylko kosztami związanymi ze świadczeniem usług, z których korzystają. Określone w taryfie ceny i stawki opłat abonamentowych są stosowane przy zachowaniu standardów jakościowych obsługi odbiorców usług wynikających z obowiązujących przepisów prawa, regulaminu dostarczania wody i odprowadzania ścieków na terenie Gminy Sępólno oraz z umów zawartych z poszczególnymi odbiorcami usług wodociągowych i kanalizacyjnych. [ust. 3 Uzasadnienia]*
- *Przy ustalaniu nowych taryf, podstawę ich kalkulacji stanowią dane wynikające z ewidencji księgowej. Rokiem obrachunkowym jest 36 kolejnych pełnych miesięcy poprzedzających nie więcej niż o 120 dni dzień złożenia wniosku taryfowego. Przyjęto następujące wskaźniki makroekonomiczne:*
 - *średnioroczny wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych 1,8% na rok 2021, 2,2% na rok 2022, 2,4% na rok 2023,*
 - *średnioroczny wskaźnik wzrostu cen produkcji sprzedanej przemysłu 1,5% na rok 2021, 1,9% na rok 2022, 2,1% na rok 2023,*
 - *stawka podatku od towarów i usług (VAT) na usługi objęte taryfą wynosi 8%,*
 - *opłata za usługi wodne została skalkulowana na poziomie roku 2020,*
 - *w roku 2019 nastąpił znaczny wzrost wynagrodzeń związany z podwyższeniem płacy minimalnej z kwoty 2.100,00 zł brutto do kwoty 2.600,00 brutto. Dodatek za staż pracy został wyłączony z podstawy wynagrodzenia minimalnego (Dz. U. z 2019r. poz. 1564), co spowodowało dodatkowe koszty płacowe. W związku z powyższym, tj. zmianą przepisów prawa [REDAKTURA] został zmuszony do podwyższenia wynagrodzenia dla 8 pracowników. Zwiększono wynagrodzenia ze względu na wypłatę nagród jubileuszowych oraz odpraw dla pracowników.*
 - *Założono wzrost kosztów energii elektrycznej stosując wskaźnik-średnioroczny wzrost cen produkcji sprzedanej przemysłu 1,5% na rok 2021, 1,9% na rok 2022, 2,1% na rok 2023. [ust. 4 Uzasadnienia]*

Zgodnie natomiast z tabelą „C – Ustalenie poziomu niezbędnych przychodów przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego” zawartą w Uzasadnieniu Taryfy 2021-2024, przewidywana marża zysku w tymże okresie została ustalona na poziomie zerowym.

Ponadto z treści tabel alokacji kosztów zamieszczonych we wnioskach taryfowych dotyczących taryf obowiązujących:

- na okres do 30 czerwca 2018,
- na lata 2018 -2021

(dalej: Taryfy 2018-2021) wynika również, że nie założono marży zysku w tymże okresie.

Z powyższych zapisów uzasadnień wniosków taryfowych jednoznacznie wynika, iż intencją Gminy / [REDAKTOWANE] nie jest osiąganie zysku z tytułu realizacji zadań w zakresie zaopatrywania mieszkańców w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków przy wykorzystaniu Infrastruktury. Wszelkie przychody przewidziane w taryfach obowiązujących od roku 2018 służyły / służą bowiem wyłącznie do pokrycia kosztów związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb Gminy, tj. przede wszystkim wydatków koniecznych na utrzymanie i eksploatację Infrastruktury.

Wobec powyższego, Wnioskodawca zwraca się z następującym pytaniem:

Czy w opisanym stanie faktycznym, budowle wchodzące w skład Infrastruktury, będące własnością Gminy, administrowane przez [REDAKTOWANE] służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków, związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym czy podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2023.70 t.j. z dnia 2023.01.10, dalej: „UPiOL”)?

Stanowisko Wnioskodawcy:

W opinii Wnioskodawcy, budowle wchodzące w skład Infrastruktury będące własnością Gminy, administrowane przez [REDAKTOWANE] służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL.

Uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy:

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 UPiOL, opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.

Przy czym, art. 1a ust 1 pkt 4 UPiOL wskazuje iż działalność gospodarcza to działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 – Prawo przedsiębiorców.

Tym samym, w celu określenia, czy dana budowla lub budynek podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, należy rozstrzygnąć, czy działalność podmiotu związana z wykorzystaniem tejże budowli lub budynku mieści się w ramach definicji działalności gospodarczej wskazanej przez ustawodawcę.

Art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U.2023.221 t.j. z dnia 2023.02.02, dalej: UPP) stanowi, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa,

wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły. A zatem, aby uznać daną działalność za działalność gospodarczą, musi ona łącznie spełniać następujące przesłanki:

- musi być prowadzona w sposób zorganizowany,
- musi być prowadzona w celu osiągnięcia dochodu („zarobku”),
- musi być wykonywana w sposób ciągły, nieokazjonalny, oraz
- musi być wykonywana we własnym imieniu.

W konsekwencji, warunkiem uznania konkretnej aktywności za działalność gospodarczą konieczne jest, aby podmiot ją prowadzący wykonywał ją z jednoznacznym zamiarem wypracowania (osiągnięcia) zysku (wymiernych korzyści majątkowych).

Wnioskodawca pragnie podkreślić, że to właśnie do art. 3 UPP bezpośrednio odnosi się UPiOL w zakresie pojęcia działalności gospodarczej, a nie do innych ustaw, np. do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów o usług (dalej: ustawa o VAT) – co ma swoje znaczenie prawne. Ustawa o VAT posiada odrębną, autonomiczną definicję działalności gospodarczej wyłącznie do celów podatku VAT, która to definicja różni się znacząco od definicji wskazanej w art. 3 UPP.

Co więcej podkreślić należy, że zgodnie z orzecznictwem sądów działalność nie ma charakteru zarobkowego, jeśli nie jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku) rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami. Ponadto w judykaturze wskazuje się, że jeżeli podmiot nie zakłada osiągnięcia w związku z działalnością i w jej efekcie nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, a więc osiągnięcie dochodu, oznacza to, że nie został określony cel zarobkowy takiej aktywności.

Powyższe znajduje potwierdzenie m. in. w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 10 sierpnia 2022 r. (sygn. III USK 506/21): *Kolejnym elementem kreującym działalność gospodarczą jest jej zarobkowy charakter. Działalność jest zarobkowa, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu („zarobku”) rozumianego jako nadwyżka przychodów nad nakładami (kosztami) tej działalności (...)* W tej mierze istotny jest zatem wyznaczony przez przedsiębiorcę cel, który w każdym przypadku, poprzez realizację zamierzonych przedsięwzięć musi zakładać pozytywny wynik finansowy. Zarobkowy charakter musi być nastawiony na zysk, który powinien co najmniej pokryć koszty założenia i prowadzenia przedsięwzięcia. Nie można więc realnie prowadzić działalności, która w ujęciu legalnym musi być nastawiona na wynik finansowy, i jednocześnie definiować jej celowość wyłącznie chęcią pozyskania świadczeń z ubezpieczeń społecznych. Ktoś, kto twierdzi, że prowadzi działalność gospodarczą tylko po to, by uzyskać świadczenia z ubezpieczenia społecznego, w istocie stwarza pozory tej działalności, bowiem nie zmierza do pozyskania zarobku z działalności, co wypacza sens ustawowy tej instytucji prawa.

W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 kwietnia 2013 r. (sygn. I UK 604/12), SN orzekł, że „zgodnie z art. 2 powołanej ustawy dane świadczenie powinno być wykonywane w wyraźnym celu zarobkowym, a więc powinien mu towarzyszyć (po stronie usługodawcy) jednoznaczny zamiar wypracowywania (osiągania) konkretnych zysków (wymiernych korzyści majątkowych). Tym samym pobierane przez usługodawcę opłaty powinny być przejawem realizacji założonego sobie uprzednio przez niego celu zarobkowego. Ów cel zarobkowy (przejawiający się między innymi, choć niewyłącznie, przez odpłatność wykonywanych świadczeń) pozwala uznać daną działalność za aktywność ekonomiczną (gospodarczą)”.

Tym samym, w celu ustalenia czy aktywność polegająca na zaspokajaniu zbiorowych potrzeb wspólnoty związana z wykorzystaniem Infrastruktury należącej do Gminy stanowi działalność gospodarczą w myśl UPP, przeanalizować należy, czy przedmiotowa działalność wykonywana jest z zamiarem wypracowania zysku.

Zgodnie z art. 7 ust.1 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U.2023.40 t.j. z dnia 2023.01.05) zadaniem własnym gminy jest m.in. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w tym w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz.

Co więcej, zgodnie z art. 14 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U.2023.1270 t.j. z dnia 2023.07.04, dalej: UFP), *Zadania własne jednostki samorządu terytorialnego w zakresie: wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, utrzymania czystości i porządku oraz urządzeń sanitarnych, wysypisk i unieszkodliwiania odpadów komunalnych, zaopatrzenia w energię elektryczną i ciepłą oraz gaz - mogą być wykonywane przez samorządowe zakłady budżetowe.*

W pierwszej kolejności podkreślić należy, że prowadzona przez [REDAKTOWANO] działalność polecająca na gospodarce wodnościekowej realizowana w imieniu i na rzecz Gminy nie jest działalnością nakierowaną na osiąganie korzyści majątkowych (zysku). [REDAKTOWANO] został powołany tylko i wyłącznie do realizacji zadań własnych Gminy o charakterze użyteczności publicznej, w szczególności w zakresie realizacji obligatoryjnego obowiązku dostarczania mieszkańcom wspólnoty wody i odbioru oraz oczyszczania ścieków, które to zadanie wynika wprost z art. 14 pkt 3 UFP oraz art. 7 ust. 1 pkt 3 USG. Zadanie to realizuje bez względu na wynik ekonomiczny. Warto dodać, iż [REDAKTOWANO] nie jest spółką prawa handlowego, której celem jest wypracowywanie (osiąganie) zysku.

Zasadniczą różnicą pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością będącą przedmiotem niniejszego wniosku, realizowaną przez [REDAKTOWANO] jest zatem fakt, że celem funkcjonowania [REDAKTOWANO] nie jest zarobek, a realizacja zadań własnych JST.

Powyższe znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 9 stycznia 2003 r. (sygn. I SA/Gd 1968/02): *Zasadnicza odmienność między gospodarką komunalną a działalnością gospodarczą polega głównie na tym, że gospodarka komunalna nie ma celu zarobkowego. Musi się ona mieścić w ramach działalności komunalnej, a jej obligatoryjnym celem pozostaje wykonywanie zadań własnych gminy, a w tym zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty (zadań użyteczności publicznej). Gmina jest przede wszystkim organem władzy publicznej, przez co, siłą rzeczy, musi przejąć określone funkcje interwencyjne w gospodarce. Chodzi tu zwłaszcza o dziedziny działalności społecznie niezbędnej, w których podmioty prywatne nie są zainteresowane podjęciem działalności (np. brak opłacalności), o tworzenie nowych miejsc pracy, o podtrzymywanie lokalnych tradycji i lokalnych ośrodków aktywności gospodarczej i kulturalnej (np. przemysł ludowy, uzdrowiska, centra turystyki itd.).*

Wskazać należy także, że zgodnie z przepisem art. 15 UFP, samorządowe zakłady budżetowe mogą być i w praktyce są dotowane z budżetu jednostek samorządu terytorialnego (maksymalnie do 50% ponoszonych kosztów) m.in. na realizację ich zadań bieżących. Powyższe potwierdza, że również ustawodawca założył, że celem zakładów budżetowych jest przede wszystkim realizacja zadań własnych gminy o charakterze użyteczności publicznej, bez względu na wynik ekonomiczny, a nie realizacja zarobkowych celów zarobkowych. Z zasady bowiem realizacja zadań własnych gminy o charakterze użyteczności publicznej przez [REDAKTOWANO] nie jest nakierowana na osiąganie zysku, a do jej prowadzenia konieczne jest udzielenie przez Gminę wsparcia w formie dotacji. Bez dotacji taka działalność nie mogłaby być przez [REDAKTOWANO] realizowana. Na kwestię tę zwraca uwagę m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 22 grudnia 2022 r. (sygn. II GSK 1091/09): *Wykorzystywanie przez jednostki samorządu terytorialnego zakładów budżetowych jest uzasadnione zwłaszcza w tych dziedzinach, gdzie przychody z prowadzonej działalności pokrywają w dużym stopniu koszty tejże działalności, choć równocześnie nie mogą być ze względów społecznych maksymalizowane i muszą być uzupełniane (w celu pokrycia kosztów działalności) dotacjami z budżetu. Chodzi tu o takie m.in. dziedziny działalności, jak prowadzenie lokalnego transportu zbiorowego (C. Kosikowski, Polskie*

publiczne prawo gospodarcze, Warszawa 2001, s. 299). Muszą to być przy tym wyłącznie dziedziny o charakterze użyteczności publicznej, a więc związane ze świadczeniem usług użyteczności publicznej.

Gmina, za pośrednictwem [REDAKTOWANO] realizuje powyższe zadanie własne Gminy na podstawie ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U.2023.537 t.j. z dnia 2023.03.21, dalej: Ustawa wodnościekowa), zgodnie z którą jest zobowiązana do opracowania i zatwierdzania taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków.

Przedmiotowa taryfa uwzględnia niezbędne przychody, tj.: wartość przychodów w danym roku obrachunkowym, zapewniających ciągłość zbiorowego zaopatrzenia w wodę odpowiedniej jakości i ilości i zbiorowego odprowadzania ścieków, które przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne powinno osiągnąć na pokrycie uzasadnionych kosztów, związanych z ujęciem i poborem wody, eksploatacją, utrzymaniem i rozbudową urządzeń wodociągowych i urządzeń kanalizacyjnych oraz osiągnięcie zysku (zob. art. 2 ust. 2 Ustawy wodnościekowej).

Podkreślenia wymaga fakt, że przychody z opłat wynikających z taryf za dostarczanie wody i odbiór ścieków mają jedynie na celu pokrycie kosztów działalności [REDAKTOWANO] w tymże zakresie. Ze względów społecznych oraz z uwagi na aktualną politykę Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie wysokość opłat w taryfach kalkulowana jest w taki sposób, aby przychody bilansowały się z kosztami i nie występował zysk z prowadzonej działalności.

Niemniej jednak, jak pokazuje praktyka – również w przypadku [REDAKTOWANO] – intencją Wód Polskich (w celu ochrony odbiorców przed wzrostem cen) jest minimalizacja kosztów (i co za tym idzie przychodów) z działalności wodnościekowej, co prowadzi do sytuacji w której akceptowane są taryfy w których założone koszty są znacznie niższe od tych realnie ponoszonych przez podmioty prowadzące działalność w zakresie dostarczania wody i odbioru ścieków – w tym również przez [REDAKTOWANO]. Skutkiem takiej praktyki Wód Polskich jest ponoszenie corocznych strat przez [REDAKTOWANO]. Przy tak ustalonych Taryfach nie jest bowiem możliwe pokrycie kosztów z przychodów z działalności wodociągowej, co powoduje konieczność regularnych dotacji działalności [REDAKTOWANO] z budżetu Gminy.

Proces akceptacji taryf opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków w innych jednostkach samorządu terytorialnego przez Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie był przedmiotem postępowań sądowoadministracyjnych, m.in. w sporach zakończonych prawomocnymi wyrokami WSA w Warszawie (z dnia 22 sierpnia 2022 r. sygn. V SA/Wa 6/22 i z 26 września 2022 r. sygn. V SA/Wa 278/22). W przedmiotowych orzeczeniach Sąd krytycznie odniósł się m.in. do działań regulatora polegających na odmowie zatwierdzenia taryf z uwagi na wysokość cen i stawek opłat niezapewniającą ochrony interesów odbiorców przed nieuzasadnionym wzrostem cen. WSA w Warszawie negatywnie wypowiedział się w temacie koncepcji Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej i Prezesa Wód Polskich dotyczącej obowiązku obniżania kosztów (w tym eliminowaniu marży zysku) działalności uwzględnionej w kalkulacji taryfy bez uwzględniania kosztów niezależnych i/lub niemożliwych do przewidzenia przez podmiot opracowujący taryfę (spółkę komunalną, zakład budżetowy lub jednostkę budżetową JST).

Powyższe potwierdza stanowisko Wnioskodawcy, zgodnie z którym działalność w zakresie dostarczania wody oraz odbioru i oczyszczania ścieków nie tylko nie jest, ale również nie mogła być prowadzona z zamiarem generowania zysku. W wielu przypadku - w tym również w odniesieniu do [REDAKTOWANO] – Wody Polskie odmawiają bowiem akceptacji taryf opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków, która uwzględniałaby jakikolwiek zysk z tejże działalności.

W konsekwencji, analiza taryfy pozwala na rzetelne i jednoznaczne ustalenie, czy aktywność polegająca na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków z wykorzystaniem Infrastruktury jest wykonywana w celu osiągnięcia dochodu (zarobku).

Zgodnie z tabelą „C – Ustalenie poziomu niezbędnych przychodów przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego” zawartą w Uzasadnieniu Taryfy 2021-2024, przewidywana marża zysku w tymże okresie została ustalona na poziomie zerowym.

Ponadto, z treści tabel alokacji kosztów zamieszczonych we wnioskach taryfowych dotyczących Taryf 2018-2021 wynika również, że nie założono marży zysku w tymże okresie.

Zatem działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej prowadzona przez Gminę za pośrednictwem ████████ nie wypełnia jednej z konstytutywnych przesłanek wskazanych w art. 3 UPP – nie jest ona działalnością wykonywaną z zamiarem osiągnięcia zysku.

Powyższe, w ocenie Wnioskodawcy, przesadza o tym, że budowle wchodzące w skład Infrastruktury nie są związane z działalnością gospodarczą i tym samym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 3 UPIOL.

Powyższe stanowisko Wnioskodawcy potwierdza wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 15 czerwca 2022 r. (sygn. I SA/Bk 138/22), który zapadł w odniesieniu do zbliżonego do przedstawionego w niniejszym wniosku stanu faktycznego: *W opisanym stanie faktycznym przychody Skarżącej pokrywają koszty związane z jej działalnością, a przewidywana oraz zakładana marża zysku jest na poziomie zerowym. Przyjęcie przez Gminę takich założeń powoduje, że również w wymiarze obiektywnym nie należy identyfikować działalności Skarżącej z działalnością gospodarczą wskazaną w art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców. Chociaż bowiem działalność polegająca na zaopatrzeniu w wodę i odprowadzaniu ścieków obiektywnie może przynosić dochód, to jednak przyjęte przez skarżącą Gminę założenia co do sposobu prowadzenia tej działalności uzasadniają przyjęcie, że Gmina faktycznie prowadzi tę działalność w sposób, który nie może przynosić dochodu. Oceny tej nie powinno zmienić to, że Gmina w 2019 r. osiągnęła zysk (nadwyżkę przychodów nad kosztami). Jak wskazuje Gmina, zdarzenie to miało charakter incydentalny. Fakt osiągnięcia takiego zysku nie wpływa na ocenę celu działania Gminy. Przyjąć należy, że podstawowym celem podejmowanej przez Gminę działalności jest realizacja wynikającego z art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym, zadania. Zgodzić się zatem należy, że sama możliwość osiągnięcia dochodów nie wskazuje na zarobkowy charakter działalności skarżącej. Przyjąć należy, że możliwość potencjalnego uzyskania zysku nie stanowi przesłanki do uznania, iż dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą. (...) Mając na uwadze powyższe za nieprawidłowe należało uznać stanowisko organu interpretacyjnego, że sporne budowle znajdujące się w posiadaniu Gminy W., służące do zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków, są budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Zaprezentowaną powyżej tezę potwierdzono również m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 listopada 2021 r. (sygn. I SA/Kr 1185/21): *Zarobkowy charakter działalności gospodarczej oznacza, że zamiarem (celem) jej podjęcia jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei, jak wskazano powyżej, należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Trzeba przy tym liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, co oznaczać będzie poniesienie straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (cel). Jeżeli zakłada się osiągnięcie zysku w związku z działalnością, to znaczy, że został określony cel zarobkowy tej działalności. Samo określenie celu ma jednak wymiar subiektywny i mieści się w sferze zamiaru danego podmiotu (por. wyrok WSA w Poznaniu z 16 sierpnia 2012 r., sygn. akt II SA/Po 427/12). W wymiarze subiektywnym Strona skarżąca nie zakłada osiągnięcia zysku i jest to ściśle związane z celem jej działalności. Należy zatem uznać, że w wymiarze subiektywnym, działalności prowadzonej przez Stronę skarżącą, nie można uznać za działalność gospodarczą. W ocenie Sądu również w wymiarze obiektywnym działalności Strony skarżącej nie można za taką działalność uznać. Biorąc bowiem pod uwagę zapisy Taryfy, które zakładają zerową marżę i jednoznacznie wynika z nich, że przychody mają na celu wyłącznie pokrycie kosztów działalności, nie można zasadnie uznać, że świadcząc swoje usługi,*

Strona skarżąca obiektywnie może uzyskiwać dochód (zysk). Sama możliwość potencjalnego uzyskania zysku, nie może stanowić przesądzającej przesłanki do uznania danego podmiotu za prowadzącego działalność gospodarczą. (...) Skoro ze stanu faktycznego zaprezentowanego przez Stronę skarżącą jednoznacznie wynika, że opisana działalność nie zakłada osiągnięcia zysku (w wymiarze subiektywnym i obiektywnym), zaś odpłatność za świadczone usługi ma jedynie na celu pokrycie dokonywanych wydatków, nie można jej uznać za działalność zarobkową i tym samym nie mieści się ona w pojęciu działalności gospodarczej, której definicja zawarta została w art. 3 u.p.p.

Powyższe stanowisko znajduje także potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 maja 2022 r. (sygn. I SA/Go 90/22), w którym podniesiono, iż *W wymiarze subiektywnym Strona skarżąca nie prowadzi działalności z zamiarem osiągnięcia zysków, celem jej działalności jest zaspokojenie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych Gminy. Zatem można przyjąć, iż w znaczeniu subiektywnym, działalność prowadzona przez Skarżącą nie jest działalnością gospodarczą. Z kolei biorąc pod uwagę, iż obecnie przychody Skarżącej pokrywają koszty związane z jej działalnością a przewidywana marża zysku w okresie od 1 lipca 2021 r. do 31 czerwca 2024 r. jest na poziomie zerowym, to również w wymiarze obiektywnym nie należy identyfikować działalności Skarżącej z działalnością gospodarczą wskazaną w art. 3 u.p.p. Ponadto organ błędnie uznał, iż możliwość osiągnięcia dochodów wskazuje na zarobkowy charakter działalności Skarżącej. Sama możliwość potencjalnego uzyskania zysku, nie stanowi przesłanki do uznania, iż dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą. W przedmiotowej sprawie istotnym jest, iż cała działalność opisana we wniosku o interpretację, nie jest nakierowana na osiągnięcie zysku. Przychody Skarżącej za świadczone usługi mają wyłącznie na celu pokrycie kosztów związanych ze zbiorowym zaopatrzeniem w wodę i zbiorowym odprowadzaniem ścieków na terenie Gminy. Podsumowując należy przyjąć, iż zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu (z subiektywnym zamiarem) osiągania zysków, nawet jeżeli dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa. Przeciwnieństwem działalności zarobkowej w tym rozumieniu jest działalność niezarobkowa, czyli taka, której rzeczywistym przeznaczeniem nie jest generowanie czystych zysków, nawet jeżeli w toku jej wykonywania pewne niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawią (por. wyrok WSA w Poznaniu z 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 201/21). Biorąc pod uwagę powyższe nie jest zgodne z prawem stanowisko organu interpretacyjnego, iż budowle administrowane przez GZGK, służące do zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków, są budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Analogiczne stanowisko zajęto również m.in w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 5 lutego 2016 r. (sygn. I SA/Lu 822/15), w którym podniesiono, iż *jak wynika z opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku o interpretację G. T. prowadząc działalność w zakresie dostarczania wody i odprowadzania ścieków, będącą wykonywaniem zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej, ani nie osiągała zysku, ani nie zakładała jego osiągnięcia. Przeciwnie, planując wydatki i przychody związane z tą działalnością, oraz przyjmując odpowiednio do tego ceny usług dostarczania wody i odprowadzania ścieków, zakładała poniesienie straty. Nie może więc budzić wątpliwości, iż działalność Gminy opisana we wniosku o interpretację nie ma charakteru zarobkowego i nie mieści się w zakresie pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Z powyższych względów nie jest zgodne z prawem stanowisko organu interpretacyjnego, iż budowle będące w posiadaniu Gminy są budowlami związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej, z tego względu, że znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a zatem budowle te podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.*

Tożsame stanowisko zajął także:

- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 6 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Łd 282/22),
- WSA w Opolu w wyroku z dnia 13 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Op 142/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 26 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Gd 459/22),

- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 9 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 397/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 23 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 572/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 23 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 399/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 11 października 2022 r. (sygn. I SA/Gd 412/22),
- WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 października 2022 r. (sygn. III SA/Wa 446/22),
- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/OI 487/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/Rz 612/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/Rz 596/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 3 stycznia 2023 r. (sygn. I SA/Gd 1069/22),
- WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 11 stycznia 2023 r. (sygn. I SA/OI 541/22),
- WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Go 442/22),
- WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 15 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Sz 678/22),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 15 lutego 2023 r. (sygn. I SA/Bk 48/23),
- WSA w Warszawie w wyroku z dnia 10 marca 2023 r. (sygn. III SA/Wa 1202/22),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 25 kwietnia 2023 r. (sygn. I SA/Gd 251/23),
- WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 17 maja 2023 r. (sygn. I SA/Sz 116/23),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 17 maja 2023 r. (sygn. I SA/Łd 209/23), oraz
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 28 czerwca 2023 r. (I SA/Gd 384/23).

Powyższą tezę potwierdził również Prezes Regionalnej Izby Obrachunkowej w Bydgoszczy w piśmie z dnia 21 grudnia 2020 r. (sygn. RIO-NR.K-432-30/2018) wskazując, iż w *przypadku działalności w zakresie gospodarki wodno-ściekowej, tak jak każdej innej działalności odpłatnej, a o zaliczeniu do działalności gospodarczej można mówić przede wszystkim w przypadku wystąpienia zarobkowego charakteru wykonywanych czynności. Przesłankę tą bada się na podstawie m.in. kalkulowania stawek cen i opłat za prowadzone usługi. Zatem każdy przypadek odpłatnej działalności w zakresie gospodarki komunalnej będzie badany indywidualnie. Natomiast w przypadku potwierdzenia braku zarobkowego charakteru prowadzonej na nieruchomości działalności, budowle położone na danej nieruchomości nie będą podlegały opodatkowaniu na mocy art. 2 ust 1 pkt 3 ustawy. (...) Reasumując, w przypadku jednostki organizacyjnej gminy wykonującej działalność z zakresu gospodarki wodno-ściekowej, w przypadku braku elementu zarobkowości, wykorzystywane na ten cel budowle nie będą podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a w zakresie gruntów i budynków powinny być wykazywane przez gminę, jako ich właściciela, jako zwolnione z podatku na podstawie art. 7 ust 1 pkt 15 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.*

Zgodnie ze stanowiskiem Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z dnia 22 kwietnia 2016 r. o zarobkowym charakterze działalności w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków powinna decydować analiza sposobu ustalania cen i opłat za te usługi. Jeżeli sposób kalkulacji cen za świadczone przez gminę usługi nie wskazuje na dążenie do osiągnięcia dochodu (zarobku), tj. nadwyżki dochodów nad poniesionymi kosztami, czyli celem tej działalności nie jest zysk, lecz zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty, to w takich przypadkach nie wystąpi przesłanka zarobkowego charakteru wykonywanej działalności. W takiej sytuacji budowle wchodzące w skład infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Podobne stanowisko wyraził również Minister Finansów w pismach:

- z dnia 21 marca 2016 roku (PL-LS.844.26.2016): *O ile sposób kalkulacji cen za świadczone przez gminę usługi nie wskazuje na dążenie do osiągnięcia dochodu (zarobku), tj. nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, czyli celem tej działalności nie jest zysk a zaspokojenie potrzeby wspólnoty mieszkaniowej, to w takich przypadkach nie wystąpi przesłanka zarobkowego charakteru wykonywanej działalności. Tym samym przyjęto za słuszne stwierdzenie, że prowadzona w takich sytuacjach przez gminę działalność w zakresie*

gospodarki wodno-kanalizacyjnej nie będzie działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W konsekwencji przyjęto również, że budowle stanowiące infrastrukturę wodno-kanalizacyjną, będące własnością gminy realizującej samodzielnie, tj. bez powołania w tym celu jednostki organizacyjnej, zadania z zakresu gospodarki wodno-ściekowej, jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie będą opodatkowane podatkiem od nieruchomości – zgodnie z art. 2 ust 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

- z dnia 16 października 2015 roku (PL-LS.834.107.2015): Co do przesłanki zarobkowego charakteru tej działalności należy jednak wskazać, że o ile sposób kalkulacji cen za świadczone przez gminę usługi nie wskazuje na dążenie do osiągnięcia dochodu (zarobku), tj. nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, czyli celem tej działalności nie jest zysk a zaspokojenie potrzeb wspólnoty mieszkaniowej, to przesłanka ta nie wystąpi. Tym samym prowadzona przez gminę działalność nie będzie działalnością gospodarczą (...) budowle wchodzące w skład tej infrastruktury, jako niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie będą opodatkowane tym podatkiem [od nieruchomości], zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Co równie istotne, w ocenie Wnioskodawcy, **przedmiotowa działalność nie wypełnia również innej wskazanej w UPP przesłanki działalności gospodarczej, nie jest ona prowadzona we własnym imieniu**. Działalność w zakresie gospodarki wodno-ściekowej jest bowiem prowadzona w imieniu i na rzecz Gminy przez [REDAKTOWANE] który nie posiada osobowości prawnej odrębnej od JST, której jest częścią.

Powyższe znajduje potwierdzenie w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2014 r. (sygn. II GSK 75/13), w którym wprost potwierdzono, że Komunalne zakłady budżetowe, nieposiadające odrębnej osobowości prawnej, występują w obrocie prawnym w imieniu i na rzecz macierzystej jednostki samorządu terytorialnego.

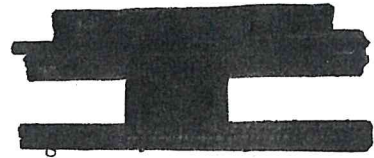
Dodatkowo, Wnioskodawca pragnie wskazać, iż w wyroku Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK) z dnia 24 lutego 2021 r. o sygn. SK 39/19 (dalej: Wyrok TK) orzeczono, że art. 1a ust. 1 pkt 3 UPiOL rozumiany w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W ocenie TK, przedsiębiorcy nie mogą być obciążani wyższą stawką podatku od nieruchomości jedynie z powodu posiadania nieruchomości, które nie służą im do prowadzenia działalności gospodarczej.

W ocenie Wnioskodawcy, powyższa teza zawarta w Wyroku TK potwierdza przedstawione w niniejszym wniosku stanowisko, zgodnie z którym, budowle Infrastruktury niewykorzystywane w działalności gospodarczej nie mogą zostać uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i w związku z tym nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Wskazać należy bowiem, że – zgodnie z Wyrokiem TK - nawet gdyby [REDAKTOWANE] prowadził działalność gospodarczą w innym obszarze niż gospodarka wodno-ściekowa i wskazaną działalność można byłoby uznać za działalność gospodarczą w myśl UPiOL w związku z UPP, to nie będzie to automatycznie skutkowało uznaniem Infrastruktury za budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, o ile Infrastruktura nie będzie wykorzystywana do działalności nastawionej na osiągnięcie zysku.

Powyższą tezę potwierdza m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 15 czerwca 2022 r. (I SA/Bk 138/22).

W związku z powyższym, w imieniu [REDAKTOWANE] wnoszę jak na wstępie.



Załączniki:

- 1) Dowód wniesienia opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej
- 2) Pełnomocnictwo do reprezentowania [REDACTED]