

Bartoszyce, 9 września 2022 r.

Wójt Gminy Bartoszyce
Plac Zwycięstwa 2
11-200 Bartoszyce

[REDACTED]

Nr F.3120.12.1.2022.AW

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Bartoszyce, działając na podstawie art. 14j § 1, w zw. z art. 14b, art. 14c i art. 14k § 1, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz.U.2021.1540 t.j. z dnia 2021.08.23), po rozpatrzeniu wniosku [REDACTED] z dnia 19 sierpnia 2022 r. (data pływu do tut. urzędu: 19 sierpnia 2022 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, niniejszym uznaje za:

nieprawidłowe stanowisko Strony, zgodnie z którym budowle wchodzące w skład Infrastruktury wodno-kanalizacyjnej będące własnością Gminy Bartoszyce, administrowane przez [REDACTED] 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 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U.2022.1452 t.j. z dnia 2022.07.08, dalej: UPIOl).

Uzasadnienie

W dniu 19 sierpnia 2022 r. (data wpływu do tut. urzędu) Strona zwróciła się do tutejszego Organu podatkowego w trybie art. 14j § 1 ustawy Ordynacja podatkowa z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego w jej indywidualnej sprawie.

Wnioskodawca przedstawił następujący stan faktyczny:

[REDACTED] jest jednostką organizacyjną Gminy Bartoszyce (dalej: „Gmina”), wykonującą zadania Gminy o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców Gminy w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. [REDACTED] działa na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej oraz ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych.

[REDACTED] jest wyodrębnionym pod względem organizacyjnym i finansowym [REDACTED] działającym na podstawie Uchwały Nr XV/104/95 Rady Gminy w Bartoszycach z dnia 28 grudnia 1995 r. w sprawie zmiany uchwały o utworzeniu [REDACTED] oraz Uchwały Rady Gminy Bartoszyce nr IV/12/94 z dnia 16 sierpnia 1994 r. zatwierdzającej statut Zakładu.

[REDACTED] jest administratorem należącej do Gminy infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, w skład której wchodzi sieć i stacje wodociągowe, sieci kanalizacyjne i odwodnienia, stacje uzdatniania wody, oczyszczalnia ścieków, studnie, przyłącza, ujęcie i stacja uzdatniania wody, przepompownie i inne obiekty wykorzystywane w gospodarce wodno-kanalizacyjnej (dalej: „Infrastruktura”).

składa do Gminy deklaracje na podatek od nieruchomości obejmujące Infrastrukturę. Od roku 2018 Infrastruktura jest zwolniona z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie uchwały Nr XXXI/347/2017 Rady Gminy Bartoszyce z dnia 30 listopada 2017 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości (dalej: Uchwała). Zgodnie z § 1 pkt 2 przedmiotowej Uchwały, *Zwalnia się od podatku od nieruchomości:*

1) *grunty, budynki lub ich części:*

- *wykorzystywane na potrzeby ochrony przeciwpożarowej,*
- *wykorzystywane na cele działalności kulturalnej,*
- *wykorzystywane na cele sportowe;*

2) *grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części:*

- *wykorzystywane do zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków w rozumieniu ustawy z dnia 7 czerwca 2001 roku o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U. z 2017 r. poz. 328 ze zm.).*

Ponadto, w roku 2017 Infrastruktura była zwolniona z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie uchwały nr XXI/136/2004 Rady Gminy Bartoszyce z dnia 29 listopada 2004 r. w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości. (na podstawie § 1 wskazanej uchwały).

Na podstawie Decyzji BI.RZT.70.180.2021 z dnia 16 marca 2022 r. Dyrektora Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej w Białymstoku na terenie Gminy obowiązuje taryfa na lata 2022-2025 (obowiązująca od 1 kwietnia 2021 r.) za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków (dalej: Taryfa 2022-2025).

Zgodnie z treścią złożonego przez Gminę uzasadnienia do Taryfy 2022-2025 (dalej: Uzasadnienie):

- *Stosowana we wniosku alokacja kosztów powoduje bezpośrednie obciążenie odbiorców usług tylko kosztami związanymi ze świadczeniem usług, z których korzystają. Stosowany w zakładzie klucz podziałowy do kosztów pośrednich (kosztów zarządu i bazy, czyli płace pracowników umysłowych, utrzymanie budynku biurowego, materiały biurowe, energia elektryczna, ubezpieczenia) obciążający działalność pozataryfową przedstawia się następująco: na koniec każdego miesiąca ustalana jest proporcja wg plac pracowników fizycznych (na jakich działach w danym miesiącu pracowali pracownicy fizyczni) po ustaleniu % poniesione koszty na zarząd i bazę doksięgowywane są do poszczególnych działalności. [punkt 3 Uzasadnienia]*
- *Przy ustalaniu taryfy na trzy kolejne lata podstawę ich ustalenia stanowiły dane ewidencji księgowej za rok obrachunkowy poprzedzający wprowadzenie nowej taryfy, tj. rok 2020. Prognozę kosztów sporządzono w oparciu o dane księgowe (...). [punkt 4 Uzasadnienia]*
- *W okresie obowiązywania nowych taryf Zakład Budżetowy Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej Gminy Bartoszyce w Sędawkach oświadcza, że nie planuje budowy lub rozbudowy nowych urządzeń wodociągowych lub kanalizacyjnych. [załącznik nr 2 do Uzasadnienia]*

Zgodnie natomiast z tabelą „C - Ustalenie poziomu niezbędnych przychodów przedsiębiorstwa wodno-kanalizacyjnego” zawartą w Uzasadnieniu Taryfy 2022-2025 przewidywana marża zysku w tymże okresie została ustalona na poziomie zerowym.

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

- w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 25 maja 2018 r., oraz
- w okresie od 26 maja 2018 r. do 31 marca 2022 r.

(dalej: Taryfy 2017-2022) wynika również, że nie założono marży zysku w tychże okresach.

Z powyższych zapisów uzasadnień wniosków taryfowych jednoznacznie wynika, iż intencją nie było i 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 2017 służyły / służą bowiem wyłącznie do pokrycia kosztów związanych z

zaspokajaniem zbiorowych potrzeb Gminy, tj. przede wszystkim wydatków koniecznych na utrzymanie i eksploatację Infrastruktury.

W związku z powyższym Wnioskodawca zadał następujące pytanie:

Czy w opisanym stanie faktycznym, budowle wchodzące w skład Infrastruktury, będące własnością Gminy, administrowane przez [REDAKTOWANE] i 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.2022.1452 t.j. z dnia 2022.07.08, dalej: „UPiOL.”)?

W odniesieniu do przedstawionego pytania Wnioskodawca wskazał następujące stanowisko:

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.

We wniosku przedstawiono następujące 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 r. 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.2021.162 t.j. z dnia 2021.01.26, 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).

Wskazana teza znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów. Przykładowo, 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.2022.559 t.j. z dnia 2022.03.09) 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.

Gmina, za pośrednictwem ██████████, realizuje powyższe zadanie na podstawie ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U.2020.2028 t.j. z dnia 2020.11.17, 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).

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 2022-2025 przewidywana marża zysku w tym okresie została ustalona na poziomie zerowym.

Ponadto, z analizy treści tabel alokacji zamieszczonych we wnioskach taryfowych dotyczących Taryf 2017-2022 wynika również, że nie założono marży zysku w tymże okresie.

Tym samym, działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej prowadzona przez ██████████ nie wypełnia jednej z konstytutywnych przesłanek wskazanych w art. 3 UPP - nie jest ona działalnością wykonywaną z zamiarem osiągnięcia zysku.

Powyższe, w ocenie Wnioskodawcy, przesądza 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.

Wskazaną tezę potwierdzono 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 niezyskania 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 prowadzącą 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 ZBGKiM, służące do zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków, są budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

Analogiczne stanowisko wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 15 czerwca 2022 r. (sygn. I SA/Bk 138/22): *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. Choć 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.*

Przedmiotowe stanowisko zostało potwierdzone 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 budynkami 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.*

Tożsamo stanowisko zajął także:

- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 6 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Ld 282/22),
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w wyroku z dnia 13 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Op 142/22),
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyrokach z dnia 26 lipca 2022 r. (sygn. I SA/Gd 459/22), oraz
- Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 9 sierpnia 2022 r. (sygn. I SA/Gd 397/22).

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 (PI-I.S.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-I.S.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.*

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.

Jakkolwiek [redacted] jako [redacted] nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów UPP, to 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 Zakład 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).

Ocena Prawna stanowiska Wnioskodawcy:

W pierwszej kolejności tutejszy Organ podatkowy pragnie wskazać, że na ocenę prawidłowości stanowiska Wnioskodawcy nie mogą wpłynąć powołane przez niego orzeczenia sądów administracyjnych i innych organów, bowiem stanowią one rozstrzygnięcia w konkretnych sprawach, osądzonych w określonych stanach faktycznych. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U.1997.78.483 z dnia 1997.07.16) w swoim rozdziale III określa zamknięty katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Nie przewiduje on takiej moce dla orzecznictwa sądowego, w tym orzecznictwa sądów administracyjnych (w Polsce nie obowiązuje system precedensów sądowych). W związku z powyższym, nie negując orzecznictwa, jako cennego źródła w zakresie wskazywania kierunków wykładni norm prawa podatkowego, należy zauważyć, że moc obowiązująca wyroków zamyka się w obrębie spraw, w których zostały one wydane. Zatem wskazane we wniosku wyroki nie mają wpływu na podjęte w niniejszej interpretacji rozstrzygnięcia i nie mogą wpłynąć na ocenę prawidłowości stanowiska Wnioskodawcy.

Natomiast w celu ustalenia prawidłowego stanowiska względem pytania przedstawionego przez Wnioskodawcę należy sięgnąć przede wszystkim do przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz innych ustaw, do których te przepisy bezpośrednio lub pośrednio odsyłają.

I tak, w myśl art. 2 ust. 1 pkt 3 UPIOl., opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Ponadto, 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 r. Prawo przedsiębiorców.

Jak stanowi art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U.2021.162 t.j. z dnia 2021.01.26, dalej: UPP) działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Ponadto, zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U.2022.559 t.j. z dnia 2022.03.09), 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.

Powyższe przepisy wskazują jednoznacznie, że wszystkie przedmioty opodatkowania, w tym budowle znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy związane są z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

W ocenie tutejszego Organu podatkowego nie ulega wątpliwości, że Gmina za pośrednictwem [REDAKTOWANE] może prowadzić działalność gospodarczą. Powyższe znajduje potwierdzenie w licznych orzeczeniach sądów. Przykładowo wskazać należy na Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 maja 2013 r. o sygn. I CSK 522/12, w którym wskazano wprost, że *Gmina prowadzi działalność gospodarczą zarówno wówczas, gdy wykonuje zadania o charakterze użyteczności publicznej określone w art. 7 ust. 1 u.s.g., a w przypadkach określonych w odrębnych ustawach także w zakresie wykraczającym poza nie. Formy prowadzenia gospodarki gminnej, w tym wykonywania przez gminę zadań o charakterze użyteczności publicznej, reguluje ustawa z 1996 r. o gospodarce komunalnej. Wyliczenie tych form w jej art. 2 jest jednak tylko przykładowe.*

Konieczne zatem staje się stwierdzenie czy administrowanie Infrastrukturą przez [REDAKTOWANE] spełnia znamiona prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Jako, że w zakresie definicji działalności gospodarczej przepisy ustawy podatkowej odsyłają do ustawy Prawo przedsiębiorców to właśnie te regulacje należy poddać analizie. Zgodnie z rzeczoną ustawą za działalność gospodarczą należy uznać zorganizowaną działalność zarobkową, wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły.

W opisanym we Wniosku stanie faktycznym Wnioskodawca prowadzi działalność w zakresie zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków na podstawie ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz.U.2020.2028 t.j. z dnia 2020.11.17).

Nie ulega zatem wątpliwości, że przedmiotowa działalność wykonywana przez Wnioskodawcę jest działalnością zorganizowaną i wykonywaną w sposób ciągły. Nie kwestionuje tego również sam Wnioskodawca.

Ponadto, wskazać należy, że zgodnie z art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków taryfa, na podstawie której prowadzona jest przedmiotowa działalność, musi uwzględniać niezbędne przychody, o których mowa w art. 2 ust 2 rzeczonyj ustawy. tj. m. in. przychody na pokrycie uzasadnionych kosztów, związanych z ujęciem i poborem wody, eksploatacją, utrzymaniem i rozbudową urządzeń wodociągowych i urządzeń kanalizacyjnych, oraz osiągnięcie zysku.

Jakkolwiek zgodnie z przedstawionym przez Wnioskodawcę stanem faktycznym w taryfie dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków obowiązującej latach 2022-2025 oraz w poprzedzających ją taryfach od 2017 roku nie założono marży zysku, to zdaniem tutejszego Organu podatkowego, nie wyklucza to potencjalnej możliwości osiągnięcia zysku w bieżącym bądź przyszłych okresach rozliczeniowych.

Tym samym, w ocenie Organu podatkowego, to właśnie potencjalna możliwość osiągnięcia dochodów przez Wnioskodawcę przesądza o tym, że prowadzona przez niego działalność ma charakter zarobkowy.

W konsekwencji, zdaniem Wójta Gminy Bartoszyce, opisana przez Wnioskodawcę we Wniosku działalność spełnia wszystkie przesłanki umożliwiające zaklasyfikowanie jej jako działalności gospodarczej, w myśl ustawy Prawo przedsiębiorców, a co za tym idzie, również ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Mając na uwadze powyższe, w ocenie tutejszego Organu podatkowego, wszystkie administrowane przez Zakład budowlę wchodzące w skład Infrastruktury uznać należy za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i podlegające opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Co więcej, skoro, zgodnie ze stanowiskiem Organu podatkowego, budowlę Infrastruktury uznać należy za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, to w niniejszej sprawie zastosowania nie znajdzie wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2021 r. (sygn. SK 39/19), który Wnioskodawca przytoczył na potwierdzenie swojej tezy.

Przedmiotowy wyrok TK, z którym Organ podatkowy się zgadza, wskazuje bowiem, że samo posiadanie nieruchomości w tym budowli - nie może skutkować automatycznie uznaniem ich za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Niemniej jednak, budowle Infrastruktury nie tylko są administrowane przez Wnioskodawcę, ale również wykorzystywane przez niego do prowadzenia działalności gospodarczej.

Tym samym, w ocenie tut. Organu podatkowego, również w świetle przytoczonego przez Wnioskodawcę wyroku TK, budowle Infrastruktury uznać należy za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym podlegające opodatkowaniu podatkiem do nieruchomości.

W tym stanie rzeczy Wójt Gminy Bartoszyce uznaje za nieprawidłowe stanowisko Strony, zgodnie z którym budowle wchodzące w skład Infrastruktury będące własnością Gminy, administrowane przez ██████████ służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego 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.

Niniejsza interpretacja udzielona jest w oparciu o przepisy prawa podatkowego, obowiązujące na dzień złożenia zapytania Organowi podatkowemu i dotyczy stanu faktycznego przedstawionego we wniosku strony.

Pouczenie

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, ul. Emilii Plater 1, 10-562 Olsztyn, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu

przed sądami administracyjnymi - Dz.U.2022.329 t.j. z dnia 2022.02.09) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), tj. na adres: Wójt Gminy Bartoszyce, Plac Zwycięstwa 2, 11-200 Bartoszyce.

.....
(podpis z podaniem imienia, nazwiska i
stanowiska służbowego)

miejsce na pieczęć urzędową

Otrzymują:

1. Adresat
2. Aa

I SA/OI 497/22 - Wyrok WSA w Olsztynie

Data orzeczenia	2022-12-01	<i>orzeczenie nieprawomocne</i>
Data wpływu	2022-10-14	
Sąd	Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie	
Sędziowie	Andrzej Brzuzy /sprawozdawca/ Katarzyna Górską Przemysław Krzykowski /przewodniczący/	
Symbol z opisem	6115 Podatki od nieruchomości, w tym podatek rolny, podatek leśny oraz łączne zobowiązanie pieniężne 6560	
Skarżony organ	Wójt Gminy	
Treść wyniku	Uchylono zaskarżoną interpretację	

SENTENCJA

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Przemysław Krzykowski Sędziowie sędzia WSA Katarzyna Górską sędzia WSA Andrzej Brzuzy (sprawozdawca) Protokolant referent Weronika Ćwiek po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 1 grudnia 2022 r. sprawy ze skargi Zakładu Budżetowego [...] z siedzibą w S. na interpretację indywidualną Wójta Gminy z dnia 9 września 2022r., nr F.3120.12.1.2022.AW w przedmiocie podatku od nieruchomości 1. Uchyla zaskarżoną interpretację indywidualną, 2. Zasądza od Wójta Gminy na rzecz strony skarżącej Zakładu Budżetowego [...] z siedzibą w S. kwotę 680 zł (sześćset osiemdziesiąt złotych) tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.