

Damnica, 30 stycznia 2025 r.

Wójt Gminy Damnica

ul. Górna 1
76-231 Damnica

RF.S.310.1.2025

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Damnica, 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.2023.2383 t.j. z dnia 2023.11.06), po rozpatrzeniu wniosku (dalej: Strona, Wnioskodawca, Zakład,) z dnia 9 grudnia 2024 r. (data wpływu do tut. urzędu: 9 grudnia 2024 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, niniejszym uznaje za:

nieprawidłowe stanowisko Strony, zgodnie z którym budowle wchodzące w skład Infrastruktury, będące własnością Gminy, administrowane przez Zakład, 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 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”).

Uzasadnienie

W dniu 9 grudnia 2024 r. (data wpływu do tut. urzędu: 9 grudnia 2024 r.) 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:

Gmina Damnica (dalej: Gmina) jest właścicielem infrastruktury wodno-kanalizacyjnej, w skład której wchodzi budowle: sieci wodociągowe i sieci kanalizacyjne (dalej: Infrastruktura).

Deklaracje na podatek od nieruchomości obejmujące Infrastrukturę są składane do Gminy przez Zakład będący administratorem Infrastruktury. Zakład jest jednostką organizacyjną Gminy prowadzącą gospodarkę finansową w formie jednostki budżetowej.

Od roku 2021, Infrastruktura jest przez Gminę zwolniona z opodatkowania podatkiem od nieruchomości na podstawie uchwały Rady Gminy Damnica z dnia 30 listopada 2017 r. nr XXXVII/274/17 w sprawie zwolnień od podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego (dalej: Uchwała). Zgodnie z § 1 pkt 3 przedmiotowej Uchwały, zwalnia się od podatku od nieruchomości i podatku rolnego: *Rurociągi i przewody sieci rozdzielczej wody oraz sieci kanalizacyjnej.*

Działając na podstawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym, ustawy z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej, ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, będący jednostką budżetową Gminy, wykonuje zadania o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców Gminy Damnica w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Do zadań własnych Gminy w zakresie zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty, realizowanych za pośrednictwem Zakładu należą *sprawy 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* (art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym).

Zgodnie z treścią Uchwały Rady Gminy Damnica nr XXIX/210/08 z dnia 18 grudnia 2008 r. w sprawie utworzenia gminnej jednostki organizacyjnej – i statutu nadanego tą uchwałą (dalej: Statut): *Do podstawowych zadań Zakładu należy świadczenie usług komunalnych i zaspokajanie potrzeb mieszkańców Gminy w zakresie:*

- 1) *utrzymywanie zasobów mieszkaniowych będących własnością gminy,*
- 2) *utrzymywanie czystości gminy,*
- 3) *bieżące utrzymanie dróg, ulic i placów,*
- 4) *utrzymanie zieleni i zadrzewień,*
- 5) *świadczenie zbiorczych usług w zakresie eksploatacji urządzeń zbiorczego zaopatrzenia w wodę i zbiorczych urządzeń kanalizacji sanitarnej i burzowej,*
- 6) *dowóz dzieci do szkół,*
- 7) *organizowanie i prowadzenie robót interwencyjnych, publicznych i prac społecznie użytecznych.*

Tym samym, za pośrednictwem infrastruktury wodociągowo-kanalizacyjnej, Zakład realizuje zadanie własne Gminy polegające na dostarczaniu wody i odbiorze ścieków na terenie Gminy Damnica. Pobór, uzdatnianie i dostarczanie wody a także odbiór i oczyszczanie ścieków są podstawową, odrębną od innych działalnością Zakładu.

Przychody własne Zakładu realizowane są w oparciu o taryfy, w ramach których pobiera się od odbiorców opłatę abonamentową naliczaną co miesiąc za prowadzenie odczytów i rozliczeń. Podkreślenia wymaga fakt, że przychody z opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków mają jedynie na celu pokrycie kosztów działalności Zakładu 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. Co więcej, w praktyce Zakład przychodami z zatwierdzonych taryf nie jest w stanie pokryć rosnących kosztów gospodarki wodnościekowej.

Podkreślić należy również, że celem powołania Zakładu jest wyłącznie realizowanie zadań własnych Gminy, a nie realizowanie zadań gospodarczych (zarobkowych).

W okresie od 2021 r. do 2024 r. na terenie Gminy obowiązywała taryfa opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków (dalej: Taryfa 2021-2024) zatwierdzona decyzją Dyrektora Regionalnego Zarządu

Ustalenie opłat w ramach taryfy odbywa się w oparciu o kwoty niezbędnych przychodów koniecznych do osiągnięcia w danym okresie obrachunkowym. Przychody te natomiast – tak jak wskazano powyżej – powinny bilansować się z kosztami działalności, w tym (w przypadku omawianej taryfy): kosztami eksploatacji i utrzymania infrastruktury, podatkami i opłatami, kosztami zakupionej wody, należnościami nieregularnymi, kosztami odprowadzania ścieków do urządzeń niebędących w posiadaniu Zakładu.

Zgodnie z treścią uzasadnienia wniosku o zatwierdzenie Taryfy przewidywana marża zysku w okresie obowiązywania Taryfy 2021-2024 została ustalona na poziomie zerowym.

Z powyższych zapisów uzasadnień wniosków taryfowych jednoznacznie wynika, iż intencją Gminy/Zakładu 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 w okresie 2021-2024 służyły / służą bowiem wyłącznie do pokrycia kosztów związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb Gminy, tj. przede wszystkim wydatków koniecznych na utrzymanie i eksploatację Infrastruktury. Przy czym, w praktyce przychody te nie pokrywają całości ww. kosztów.

Wobec powyższego, Wnioskodawca zwraca się z następującym pytaniem:

Czy w opisanym stanie faktycznym, budowle wchodzące w skład Infrastruktury, będące własnością Gminy, administrowane przez Zakład, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków, związane były w okresie 2021-2024 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”)?

W odniesieniu do przedstawionego pytania Wnioskodawca wskazał następujące stanowisko:

W opinii Wnioskodawcy, budowle wchodzące w skład Infrastruktury będące własnością Gminy, administrowane przez Zakład, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków nie były w okresie 2021-2024 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 – 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.2024.236 t.j. z dnia 2024.02.21, 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). Tym samym działalność, która nie ma charakteru zarobkowego, nie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu UPiOL.

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.*

Gmina, za pośrednictwem Zakładu, realizuje powyższe zadanie 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.

W pierwszej kolejności podkreślić należy, że prowadzona przez Zakład działalność polegająca na gospodarce wodnościekowej realizowana w imieniu i na rzecz Gminy nie jest działalnością nakierowaną na osiągnięcie korzyści majątkowych (zysku). Zakład 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. 7 ust. 1 pkt 3 USG. Zadanie to realizuje bez względu na wynik ekonomiczny. Warto dodać, iż Zakład nie jest spółką prawa handlowego, której celem jest wypracowywanie (osiąganie) zysku.

Zasadniczą różnicą pomiędzy działalnością gospodarczą, a działalnością będącą przedmiotem niniejszego wniosku, realizowaną przez Zakład, jest zatem fakt, że celem funkcjonowania Zakładu 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.).*

Mając na uwadze powyższe, w ocenie Wnioskodawcy, prowadzona przez niego działalność w zakresie gospodarki wodą i ściekami nie jest działalnością nastawioną na zysk. Zakład jako jednostka organizacyjna gminy został bowiem powołany tylko i wyłącznie do realizacji zadań własnych Gminy, w szczególności w zakresie realizacji obligatoryjnego obowiązku dostarczania do mieszkańców wspólnoty wody i odbioru oraz oczyszczania ścieków.

Co więcej, wskazać należy, że Zakład realizuje zadanie własne Gminy w zakresie dostarczania wody i odbioru ścieków Gmina, na mocy ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków. Zgodnie z przepisami rzeczony Zakład działając w imieniu i na rzecz Gminy jest zobowiązany do opracowania taryfy za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków, która to taryfa następnie musi być zatwierdzona przez Dyrektora Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej.

Podkreślenia wymaga fakt, że przychody z opłat wynikających z taryf za dostarczanie wody i odbiór ścieków mają jedynie na celu pokrycie kosztów działalności Zakładu 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, 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.

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. Wody Polskie odmawiają bowiem akceptacji taryf opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków, która uwzględniałaby jakkolwiek zysk z tejże działalności.

Tym samym, analiza treści taryfy i danych zawartych we wniosku o jej zatwierdzenie służy również ustaleniu, czy działalność w zakresie gospodarki wodnościekowej za pomocą Infrastruktury jest działalnością wykonywaną w celu osiągnięcia zysku.

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.

W konsekwencji, działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej prowadzona przez Gminę za pośrednictwem Zakładu 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.

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 30 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 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 Olsztynie w wyroku z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/OI 497/22),

- 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),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 28 czerwca 2023 r. (I SA/Gd 384/23),
- WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 19 lipca 2023 r. (I SA/Gd 415/23),
- WSA w Kielcach w wyroku z dnia 19 stycznia 2023 r. (I SA/Ke 357/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 15 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 651/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 19 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 657/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 31 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 658/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 18 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 659/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 13 lipca 2023 r. (I SA/Rz 200/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 9 lutego 2023 r. (I SA/Rz 717/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 31 stycznia 2023 r. (I SA/Rz 692/22),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 26 lipca 2023 r. (I SA/Bk 215/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 580/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 6 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 597/22),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 31 maja 2023 r. (I SA/Łd 270/23),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 5 lipca 2023 r. (I SA/Bk 196/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 20 czerwca 2023 r. (I SA/Rz 189/23),
- WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 17 lutego 2023 r. (I SA/Bk 28/23),
- WSA w Bydgoszczy w wyroku z dnia 13 grudnia 2022 r. (I SA/Bd 561/22),
- WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 czerwca 2023 r. (I SA/Wr 65/23),
- WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 22 czerwca 2023 r. (I SA/Wr 66/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 13 czerwca 2023 r. (I SA/Rz 175/23),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 20 grudnia 2022 r. (I SA/Rz 656/22),
- WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 30 maja 2023 r. (I SA/Rz 168/23),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 13 czerwca 2024 r. (sygn. I SA/Łd 249/24),
- WSA w Łodzi w wyroku z dnia 15 maja 2024 r. (sygn. I SA/Łd 206/24).

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 18 lipca 2024 r., (DPL2.844.19.2024): *prawidłowe opodatkowanie podatkiem od nieruchomości w zakresie gruntów, budynków i budowli wykorzystywanych do realizacji zadania własnego gminy w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków przedstawia się następująco:*
 - *grunty, budynki lub ich części wykorzystywane na potrzeby realizacji zadania własnego gminy w obszarze zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, znajdujące się w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (samorządowy zakład budżetowy lub urząd gminy) jako niezwiązane z działalnością gospodarczą podlegają opodatkowaniu według stawek odpowiednio: art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, c lub d bądź art. 5 ust.1 pkt 2 lit. e u.p.o.l) o ile nie znajdują zastosowania wyłączenia bądź preferencje (zwolnienia i ulgi) ustawowe lub przyjęte uchwałami rady gminy.*
 - *budowle lub ich części wykorzystywane na potrzeby realizacji zadania własnego gminy w obszarze zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, znajdujące się w posiadaniu gminnych jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej (samorządowy zakład budżetowy lub urząd gminy) jako niezwiązane z działalnością gospodarczą nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.*
- 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.*

Tożsamy stanowisko w przedmiocie skutków w podatku od nieruchomości świadczenia przez gminę usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków zostało zaprezentowane również w doktrynie (por. M. Popławski, Świadczenie przez gminę usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków a skutki w podatku od nieruchomości, Podatki i opłaty lokalne 5/2016, s. 14-19). W publikacji tej podniesiono m.in., że odpłatność za usługi nie będzie oznaczała istnienia zarobkowego charakteru tej działalności, jeśli będzie ona służyć jedynie rekompensacie kosztów ponoszonych przez gminę do wykonania niezbędnych zadań własnych, zaś brak nastawienia na zysk gminy wykonującej określone usługi o charakterze użyteczności publicznej oznacza, że nie będzie można postawić znaku równości między odpłatnością a zarobkowym charakterem danej usługi.

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 wodnościekowej jest bowiem prowadzona w imieniu i na rzecz Gminy przez Zakład, który jako jednostka budżetowa jednostki samorządu terytorialnego nie posiada odrębnej od Gminy osobowości prawnej.

Oprócz braku osobowości prawnej, o braku prowadzenia działalności we własnym imieniu świadczy szereg okoliczności.

W ocenie Wnioskodawcy w pierwszej kolejności warto wspomnieć wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z 29 września 2015 r. w sprawie o nr C-276/14 (EU:C:2015:635) dotyczący samodzielności podatkowej jednostek budżetowych. Zdaniem Trybunału podmioty prawa publicznego, takie jak gminne jednostki budżetowe, nie mogą być uznane za podatników VAT, ponieważ nie spełniają kryterium samodzielności przewidzianego w art. 9 dyrektywy 2006/112/WE. Trybunał orzekł, że aby podmiot prawa publicznego mógł zostać uznany za podatnika w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE powinien samodzielnie prowadzić działalność gospodarczą. Tym samym uznał, że jednostki budżetowe dla potrzeb podatku VAT nie prowadzą samodzielnie działalności gospodarczej.

W konsekwencji, ze względu na brak spełnienia kryterium samodzielności jednostki budżetowe nie posiadają statusu podatnika podatku od towarów i usług (VAT).

Jednostki budżetowe nie dysponują osobowością prawną, a upoważnienie kierownika zakładu do zarządzania jednostką, ogranicza się do bieżącej działalności zakładu, określonej w jego statucie.

Jednostki budżetowe nie ponoszą również ryzyka gospodarczego, nie generują dochodów na własny rachunek i nie ponoszą kosztów związanych z działalnością, gdyż ich dochody i wydatki są dochodami i wydatkami budżetu gminy. Wykonują jedynie powierzone im zadania odpłatnie, pokrywając koszty swojej działalności z budżetu gminy, zgodnie z art. 11 ust. 1 UFP.

Przychody jednostek budżetowych stanowią de facto przychody jednostek samorządu terytorialnego. Są bowiem uzyskiwane z tytułu realizacji zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej, przekazanych przez organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego jednostce budżetowej wraz z obowiązkiem wykonania tych zadań.

Ponadto, brak wystarczającej samodzielności finansowej jednostki budżetowej wynika również z ograniczonej możliwości zaciągania zobowiązań. Jednostka budżetowa nie ma możliwości korzystania ze zwrotnych źródeł finansowania, które są prawnie przewidziane dla jednostek samorządu terytorialnego posiadających osobowość prawną. Uprawnienia do zaciągania zobowiązań nie mogą być bowiem przenoszone na jednostki organizacyjne jednostek samorządu terytorialnego, które osobowości prawnej nie posiadają.

Majątek jednostki budżetowej pochodzi z zasobów gminy i jest jej własnością. Co więcej, likwidacja jednostki może nastąpić w każdym momencie na podstawie decyzji organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego.

Jednostka budżetowa nie działa zatem we własnym imieniu, na własny rachunek i własną odpowiedzialność – funkcjonuje jako wyodrębniona jednostka organizacyjna w imieniu jednostki samorządu terytorialnego, realizując jej zadania własne. Przejawia się to również w sposobie wystawiania faktur VAT z tytułu dostaw wody i odbioru ścieków, gdzie w pozycji sprzedawca widnieje Gmina, zaś Zakład jest jedynie wystawcą takich faktur.

W związku z powyższym, w imieniu _____, wnoszę jak na wstępie.

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 mocy 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 rozstrzygnięcie 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 – Prawo przedsiębiorców.

Jak stanowi art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U.2024.236 t.j. z dnia 2024.02.21, 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.2024.1465 t.j. z dnia 2024.10.03), 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 (w tym również za pośrednictwem Zakładu) 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 Zakład 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.2024.757 t.j. z dnia 2024.05.20).

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 rzeczonej 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.

Zgodnie z przedstawionym przez Wnioskodawcę stanem faktycznym w taryfie dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków obowiązującej w latach 2021-2024 nie założono marży zysku. Co więcej, Wnioskodawca wskazał iż przedmiotowa działalność jest deficytowa.

Ponadto Zakład we wniosku o wydanie Interpretacji wskazał, że 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. Ponadto, jak wskazuje Wnioskodawca, w praktyce Zakład

przychodami z zatwierdzonych taryf nie jest w stanie pokryć rosnących kosztów gospodarki wodnościekowej.

Jakkolwiek Organ podatkowy zgadza się z Wnioskodawcą, że powyższe okoliczności świadczą o braku intencji osiągnięcia zysku przez Zakład, to w jego ocenie nie wykluczają one potencjalnej możliwości osiągnięcia zysku w bieżącym lub w przyszłych okresach rozliczeniowych – przykładowo gdyby w przyszłości z jakichkolwiek przyczyn przychody Zakładu z działalności wodno-kanalizacyjnej przewyższyłyby ponoszone realne koszty.

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.

Co więcej w opinii Wnioskodawcy, prowadzona przez niego działalność w zakresie gospodarki wodnościekowej nie wypełnia również innej wskazanej w UPP przesłanki działalności gospodarczej – nie jest ona prowadzona we własnym imieniu. Zdaniem Zakładu działalność ta jest bowiem prowadzona w imieniu i na rzecz Gminy, a Zakład jako jednostka budżetowa nie posiada osobowości prawnej odrębnej od Gminy.

Organ podatkowy nie przychyła się do powyższego twierdzenia Wnioskodawcy. Wskazać należy bowiem, iż jakkolwiek Zakład, działa na podstawie upoważnienia Wójta, to jest wyłącznie odpowiedzialny za pobór opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków jest administratorem infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej oraz występuje do Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie o zatwierdzenie taryf. Tym samym, w ocenie Organu podatkowego, przedmiotowa działalność jest wykonywana przez Zakład we własnym imieniu.

W konsekwencji, zdaniem Wójta Gminy Damnica, 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 budowle 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, budowle 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 tuż. 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 Damnica uznaje za nieprawidłowe stanowisko Strony, zgodnie z którym budowle wchodzące w skład Infrastruktury, będące własnością Gminy, administrowane przez Zakład, służące do wykonywania zadań z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków nie były w okresie 2021-2024 związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i tym samym nie podlegały 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 Gdańsku, Al. Zwycięstwa 16/17, 80-219 Gdańsk, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz.U.2024.935 t.j. z dnia 2024.06.26) 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 Damnica, ul. Górna 1, 76-231 Damnica.

Wójt Gminy Damnica

Paweł Obert

Otrzymują:

1. Adresat
2. Aa