

Chojnów, dnia 5 maja 2023 r.

FP.310.1.2023.2

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Chojnów, działając na podstawie art. 14j § 1 i 3 w zw. z art. 14c, art. 14d i art. 14k ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.) w odpowiedzi na wniosek z dnia 31 stycznia 2023 r. (data wpływu 31.01.2023 r.) złożony przez _____ wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli wchodzących w skład infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej, będących własnością administrowanych przez _____ służących do wykonywania zadań własnych gminy z zakresu zaopatrzenia w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków

postanawia

- 1) Uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku za **nieprawidłowe** w zakresie traktowania budowli wchodzących w skład infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej, będących własnością Gminy _____ administrowanych przez _____ służących do wykonywania zadań własnych gminy z zakresu zaopatrzenia w wodę i odprowadzenia ścieków jako niezwiązanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.
- 2) Uznać stanowisko Wnioskodawcy wyrażone we wniosku za **nieprawidłowe** w zakresie niepodlegania opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości budowli wchodzących w skład infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej, będących własnością Gminy _____ administrowanych przez _____, służących do wykonywania zadań własnych gminy z zakresu zaopatrzenia w wodę i odprowadzenia ścieków.

UZASADNIENIE

W dniu 31 stycznia 2023 r. do Wójta Gminy Chojnów wpłynął wniosek o wydanie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie stosowania przepisów art. 1a ust. 1 pkt 3, pkt 4, art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70) oraz art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 221 ze zm.) w kontekście opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli wchodzących w skład infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej i służących do wykonywania zadań własnych gminy z zakresu zaopatrzenia w wodę i odprowadzenia ścieków.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:

... jest jednostką organizacyjną Gminy ... wykonującą zadania własne Gminy o charakterze użyteczności publicznej, których celem jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb mieszkańców Gminy. Zakład działa na podstawie ustawy o samorządzie gminnym, ustawy o gospodarce komunalnej oraz ustawy o finansach publicznych. Jest wyodrębnionym pod względem organizacyjnym i finansowym zakładem budżetowym Gminy. Podstawową cechą działania Zakładu jest realizacja zadań własnych jednostki samorządu terytorialnego w zakresie komunalnych usług o charakterze użyteczności publicznej. Zakład jest administratorem należącej do Gminy infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej, w tym: sieci wod-kan, przepompowanie, podłączenia do sieci, kolektory, rurociągi tłoczone, sieci deszczowe i sanitarne.

Wskazana infrastruktura była dotychczas wykazywana przez Zakład do opodatkowania podatkiem od nieruchomości jako budowle; Zakład składał stosowne deklaracje.

W związku z powyższym opisem zadano pytanie:

- 1) Czy budowle wchodzące w skład infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej, będące własnością gminy, administrowane przez ... służące do wykonywania zadań własnych gminy z zakresu zaopatrzenia w wodę i odprowadzenia ścieków są niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej?

- 2) Czy powinien być obciążony podatkiem od nieruchomości od budowli wchodzących w skład infrastruktury komunalnej – wodociągowej i kanalizacyjnej?

Stanowisko wnioskodawcy:

Zdaniem wnioskodawcy wchodzące w skład infrastruktury budowle nie są związane z działalnością gospodarczą i nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Zarobkowy charakter działalności gospodarczej oznacza, że zamiarem jej podjęcia jest osiągnięcie zysku. Ponadto, jak zasadnie wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych, o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia. Zakład nie zakładał i nie zakłada osiągnięcia zysku. Celem działalności Zakładu jest zaspokajanie bieżących potrzeb mieszkańców Gminy w zakresie zadań własnych Gminy. W związku z tym należy uznać, że działalność Zakładu nie jest działalnością gospodarczą, a to z kolei prowadzi do negatywnej odpowiedzi na drugie pytanie.

Stosownie do przepisów art. 1a ust. 1 pkt 3, pkt 4, art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców stanowiących, że działalność gospodarcza jest zorganizowaną działalnością zarobkową, wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły, zakład nie spełnia kryteriów działalności zarobkowej, gdyż działa w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzenia ścieków z wykorzystaniem infrastruktury, nie zakładając zysku z tej działalności. W ocenie Zakładu działalność w tym zakresie nie wypełnia wszystkich przesłanek by można ją uznać za działalność gospodarczą w myśl ustawy Prawo przedsiębiorców.

Pamiętać należy, że działalność Zakładu jest wprawdzie zarobkowa, ale przychody z niej osiągnięte w całości są przeznaczone na pokrycie kosztów oraz realizacji celów statutowych Zakładu. Zakład planował i planuje przychody z tej działalności jedynie na pokrycie kosztów związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb Gminy przede wszystkim kosztów na utrzymanie i eksploatację infrastruktury.

Zakład ustalając od 2018 r. Taryfę na cenę za dostarczenia wody i odprowadzania ścieków w Tabeli C „ustalając niezbędne koszty i przychody przedsiębiorstwa wodnokanalizacyjnego” znajdujących się w treści taryfy obowiązujących od 2018 do 2020 r. oraz od 2020 do dnia

złożenia wniosku, przewidywalna marża zysku ustalona była na poziomie zerowym. W okresie obowiązywania ww. Taryfy zakład nie osiągnął zysku z działalności wodnokanalizacyjnej.

Zdaniem zakładu budowle wchodzące w skład infrastruktury będące własnością Gminy administrowane przez Zakład służące do wykonywania zadania z zakresu zbiorowego dostarczenia wody i odprowadzania ścieków w latach 2018 – 2022 nie były związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, tym samym nie podlegały opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości na podstawie przepisu art. 1a ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych.

Wnioskodawca zaznaczył, że stanowisko przez niego wyrażone we wniosku potwierdza wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 6 lipca 2022 r., I SA/Łd 282/22.

Pismem z dnia 17 kwietnia 2023 roku (pismo doręczone w dniu 20 kwietnia 2023 roku) Wójt Gminy Chojnów zwrócił się do Wnioskodawcy o udzielenie informacji na jakich zasadach i w oparciu o jakie kryteria Zakład ustalając od 2018 roku taryfę na cenę za dostarczenie wody i odprowadzanie ścieków, ustalił przewidywalną marżę zysku na poziomie zerowym?

Pismem z dnia 24 kwietnia 2023 roku (data wpływu do tut. Organu: 25 kwietnia 2023 roku), stanowiącym odpowiedź na wezwanie Organu podatkowego, Wnioskodawca wskazał, że zakład ustalając taryfę dla zbiorowego zapatrywania w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na terenie Gminy w 2018 i 2020 roku nie zakładał marży zysku mając na uwadze:

Uchwałę nr Rady z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie nadania Statutu §

2 ust. 1; § 4 ust. 2A i 2B w załączeniu wyciąg uchwały Rady.

Ustawą z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (art. 15 ust. 1) Dz. U z 2022 p. 1634 ze zm.

Wnioskodawca wskazał także, że od 2018 r. obowiązywały decyzje ustalone przez Państwowe Gospodarstwo Wodne Wody Polskie tj.:

- Decyzja nr WR.RZT.70.17.2020.JW z 17.11.2020 r. kserokopia wyciągu decyzji z załącznikami nr 8 i 9 do taryfy,

- Decyzja nr WR.RET.070.58.2018.AR kserokopia wyciągu decyzji z załącznikiem nr 8 do taryfy.

Następnie pismem z dnia 20 kwietnia 2023 roku (data doręczenia: 25 kwietnia 2023 roku) Wójt Gminy Chojnów zwrócił się do Wnioskodawcy o udzielenie dodatkowych informacji **w celu wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego poprzez przedstawienie konkretnego stanu faktycznego**, do którego Organ ma się odnieść, tak aby w sposób jednoznaczny i precyzyjny zawierał wszystkie okoliczności istotne z punktu widzenia przepisów z zakresu podatku od nieruchomości, których interpretacji Wnioskodawca oczekuje – dotyczących związania budowli z działalnością gospodarczą ze wskazaniem:

- 1) Do jakiego organu konkretnie kierowany jest wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, tj, czy do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, jak wskazano we wniosku, czy do Wójta Gminy Chojnów, jako organu podatkowego właściwego w zakresie podatku od nieruchomości?
- 2) Na jakiej podstawie () administruje infrastrukturą wodociągową oraz kanalizacyjną?
- 3) Czy z tytułu świadczonych przez () usług z wykorzystaniem infrastruktury wodociągowej i kanalizacyjnej Zakład ten lub Gmina - będąca organizatorem tegoż Zakładu, byli traktowani jako podmioty prowadzące działalność gospodarczą, w tym byli zobowiązani do wystawiania faktur na gruncie podatku od towarów i usług?
- 4) Na jakich zasadach i w oparciu o jakie kryteria i analizę, a także według jakiego modelu matematycznego Wnioskodawca ustalając od 2018 roku do 2020 roku taryfę na cenę za dostarczenie wody i odprowadzanie ścieków, ustalił przewidywalną marżę zysku na poziomie zerowym?
- 5) Czy określenie taryfy opłat należnych () za usługi dostawy wody i odprowadzania ścieków odbywało się w oparciu o przepisy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków?
- 6) Czy Wnioskodawca dokonuje osobnego rozliczania zysków/strat z tytułu każdego obszaru prowadzonej działalności, czy też swoją działalność kalkuluje zbiorczo?

- 7) Czy w okresie od 2018 roku do 2020 roku Wnioskodawca dokonywał inwestycji w związku z działalnością wodnokanalizacyjną, a jeśli tak, to czy na fakt nieosiągnięcia zysku z działalności wodnokanalizacyjnej w okresie od 2018 roku do 2020 roku wpływ miały dokonywane przez Wnioskodawcę nakłady inwestycyjne?

W piśmie z dnia 26 kwietnia 2023 roku (data wpływu do tut. Organu: 28 kwietnia 2023 roku) stanowiącym odpowiedź na wezwanie tut. Organu z dnia 20 kwietnia 2023 roku Wnioskodawca wskazał w odpowiedzi na pytania, iż:

Ad 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej skierowany został do Wójta Gminy Chojnów.

Ad 2. } administruje
infrastrukturą wodociągową i kanalizacyjną na podstawie § 4 ust. 1 i 2a Statutu stanowiącego
załącznik nr 1 do uchwały } Rady z dnia 29
grudnia 2000 r.

Ad 3. } jest zakładem
budżetowym, który w świetle przepisu VAT jest jednostką podległą Gminy
(centralizowany VAT) z tytułu świadczonych usług zbiorowego
dostarczania wody i zbiorowego odprowadzania ścieków wystawiane są faktury
sprzedażowe VAT. Jesteśmy płatnikiem VAT, ale w przedmiotowej sprawie w naszej
ocenie nie prowadzimy działalności gospodarczej (zarobkowej) w tym zakresie.

Ad 4. Odpowiedzi udzielono pismem L.dz.1664.2023 z 24.04.2023 r.

Ad 5. Określenie taryfy dla zbiorowej dostawy wody i odprowadzania ścieków odbywało się w oparciu o przepis z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków.

Ad 6. } rozlicza przychody
i koszty osobno dla każdego obszaru działalności (w tym WOD-KAN).

Ad 7. } nie zakładał zysku
w latach 2018-2020 z działalności wodno-kanalizacyjnej. Dokonywał zakupów między innymi: pomp głębinowych, spektrometru, zbiornika hydroforowego, dyfuzora, itp. które nie miały wpływu na osiągnięcie zysku.

Stan prawny i stanowisko organu podatkowego:

Zgodnie z art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. 2022, poz. 2651 ze zm.) stosownie do swojej właściwości interpretacje indywidualne wydaje wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa.

Powoływane przez Wnioskodawcę dwa pierwsze przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych stanowią definicje legalne zwrotów, którymi ustawodawca posługuje się w ustawie, a które odnoszą się do zagadnień zawartych w pytaniach Wnioskodawcy.

Stosownie do brzmienia art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 o podatkach i opłatach lokalnych (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 70; dalej jako „u.p.o.l.”), przez użyte w ustawie określenie „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.

Z kolei zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., przez używany w ustawie zwrot „działalność gospodarcza” należy rozumieć działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2021 r. poz. 162 i 2105 oraz z 2022 r. poz. 24, 974 i 1570). Art. 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców stanowi, że działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Przy okazji powołanych jednostek redakcyjnych koniecznym jest jednak nadmienienie, iż powyższe przepisy nie stanowią całokształtu jednostek redakcyjnych, które odnoszą się do problematyki prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów u.p.o.l. Otóż, art. 1a ust. 2 u.p.o.l. stanowi, że za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych **nie uważa się**:

- 1) działalności rolniczej lub leśnej;
- 2) wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5;
- 3) działalności, o której mowa w art. 6 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców [działalności rolników w zakresie sprzedaży, o której mowa w art. 20

ust. 1c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, z późn. zm.)].

Natomiast wskazany przez Wnioskodawcę art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zawiera katalog zamknięty stanowiący zakres przedmiotowy opodatkowania w podatku od nieruchomości. Przepis ten stanowi bowiem, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. obiekty budowlane będące budowlami lub ich częściami związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Warunkiem koniecznym opodatkowania budowli lub jej części podatkiem od nieruchomości jest zatem to, aby obiekt ten był związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. *A contrario*, budowla lub jej część niezwiązana z prowadzeniem działalności gospodarczej będzie wyłączona z opodatkowania (nie będzie podlegała opodatkowaniu) podatkiem od nieruchomości.

Stąd też zasadniczą kwestią przy ustalaniu istnienia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości jest weryfikacja, czy dany obiekt budowlany będący budowlą w rozumieniu przepisów u.p.o.l., jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Wobec sformułowanych przez Wnioskodawcę pytań oraz przedstawionego w sprawie stanu faktycznego, a także własnego stanowiska Wnioskodawcy, Organ podatkowy nie ustosunkuje się do problematyki definicji obiektu budowlanego oraz budowli na gruncie u.p.o.l., a wyłącznie skoncentruje się na kwestii stanowiącej oś zagadnienia (treści przepisu), którego interpretacji żąda Wnioskodawca.

Zasadniczym zagadnieniem sformułowanym we wniosku o interpretację indywidualną pozostaje kwestia prowadzenia przez wnioskodawcę działalności gospodarczej. Oś zagadnienia koncentruje się wokół zarobkowości działalności wnioskodawcy jako tej, która konstituuje działalność gospodarczą na gruncie art. 3 ustawy - Prawo przedsiębiorców.

Warto zauważyć, że w kontekście art. 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców w literaturze przedmiotu zauważa się, iż „(...) **cechę zarobkowości, do której odwołuje się definicja działalności gospodarczej i tym samym pojęcie zarobku, należy utożsamiać z każdym przysporzeniem w majątku przedsiębiorcy, niezależnie od jego przeznaczenia**, zysk zaś należy odnosić do tej części zarobku, którą przedsiębiorca może swobodnie rozporządzać. W przypadku dużej części przedsiębiorców, zarobek i zysk są tożsame. Rozróżnienie to

nabiera znaczenia w przypadku tych przedsiębiorców, którzy pewną część zarobku muszą przeznaczyć na określony cel, w tym w szczególności na realizację celów statutowych. Zgodnie z przyjętym założeniem ta część zarobku nie może być klasyfikowana jako zysk. **O zarobkowym charakterze działalności decyduje dążenie do osiągnięcia zarobku. Nie jest natomiast konieczną cechą definiującą działalność gospodarczą kryterium dochodowości** (uchw. SN z 30.11.1992 r., III CZP 134/92, OSNCP 1993, Nr 5, poz. 79). Nie jest zatem istotne, czy zarobek zostanie osiągnięty ani w jakim zakresie. Również fakt, że działalność przynosi straty, nie pozbawia jej statusu działalności gospodarczej (por. *K. Kohutek*, Komentarz do art 2, w: *M. Brożyna, M. Chudzik, K. Kohutek, J. Molis, S. Szuster*, Swoboda działalności). Za niewystarczające dla uznania zarobkowego charakteru działalności gospodarczej należy natomiast uznać subiektywne przekonanie podmiotu, że wykonuje działalność zarobkową. **Działalność gospodarczą musi bowiem cechować (wyróżniać) podporządkowanie regułom opłacalności i zysku lub zasadzie racjonalnego gospodarowania** (por. post. SN z 19.10.1999 r., III CZ 112/99, OSNC 2000, Nr 4, poz. 78), **a do kwalifikacji działalności jako działalności gospodarczej konieczne jest ustalenie, czy dany podmiot faktycznie prowadzi działalność, która obiektywnie może przynosić dochód** (uchw. SN z 30.11.1992 r., III CZP 134/92, OSNCP 1993, Nr 5, poz. 79). Za działalność gospodarczą może być więc uznana tylko taka działalność, która stwarza przynajmniej potencjalną możliwość osiągnięcia zarobku (por. *M. Szydło*, Pojęcie przedsiębiorcy, s. 89).” (*G. Lubeńczuk* [w:] *M. Zdyb, G. Lubeńczuk, A. Wołoszyn-Cichocka*, Prawo przedsiębiorców. Komentarz, Warszawa 2019, SIP Legalis/el., art. 3).

Podkreśla się także, że „(...) zarobkowość należy rozważyć w dwóch aspektach – subiektywnym i obiektywnym. Oba te aspekty mają znaczenie dla rozstrzygnięcia, czy została spełniona omawiana przesłanka. **W piśmiennictwie wskazuje się, że aspekt subiektywny jest związany z celem podmiotu prowadzącego daną działalność, tj. działalnością zarobkową będzie działalność prowadzona z zamiarem osiągnięcia zysków.** Podobnie orzecznictwo podnosi, że działalność jest zarobkowa, jeśli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku) rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami. Podkreśla się przy tym, że jeżeli podmiot zakłada osiągnięcie w związku z działalnością i w jej efekcie nadwyżki przychodów nad poniesionymi kosztami, a więc osiągnięcie dochodu, oznacza to, że został określony cel zarobkowy takiej aktywności. Samo określenie celu ma jednak wymiar subiektywny i mieści się w sferze zamiaru danego podmiotu. Cel taki może zostać zobiektywizowany przez jego ujawnienie polegające na złożeniu stosownego wniosku

o wpis działalności gospodarczej do odpowiedniego rejestru bądź ewidencji. W ten sposób rysuje się przejście do obiektywnej oceny przesłanki zarobkowości. **Literatura przedmiotu wskazuje, że o zarobkowej działalności można mówić wówczas, gdy jest ona prowadzona na tyle racjonalnie i gospodarnie, że jest w stanie przynosić jakiekolwiek zyski. O kwalifikacji danej aktywności powinno zatem przesądzać kryterium obiektywne, tj. ustalenie, czy dany podmiot faktycznie prowadzi działalność, która obiektywnie może przynosić dochód. Działalność gospodarcza jest bowiem faktem, kategorią o charakterze obiektywnym i nie ma znaczenia okoliczność, że podmiot prowadzący określoną działalność subiektywnie ocenia ją jako inną aktywność.** Działalność taką należy oceniać na podstawie zbadania konkretnych okoliczności faktycznych, wypełniających lub niewypełniających znamiona tejże działalności.” (A. K. Kruszewski [w:] *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, red. A. Pietrzak, Warszawa 2019, art. 3).

Owy obiektywny aspekt działalności gospodarczej, jako przeważający każdorazowo o kwalifikacji danej działalności jako właśnie działalności gospodarczej, jest zresztą powszechnie akceptowany. Podnosi się, że wręcz, iż „Działalność gospodarcza jest faktem i kategorią obiektywną. W tym sensie nie ma i nie może mieć znaczenia, że określony podmiot gospodarczy prowadzący, konkretną działalność, nie ocenia jej (subiektywnie) jako działalności gospodarczej, nie nazywa jej tak i oświadcza, iż jej nie prowadzi bądź nie zgłasza obowiązku podatkowego. Subiektywna ocena dokonywana przez zainteresowany podmiot (przedsiębiorcę) musi ustąpić przed oceną faktów, które są rozstrzygające dla zakwalifikowania określonej aktywności społecznej jako działalności gospodarczej. W razie wątpliwości wiążącej oceny dokonują organy administracji i sądy kontrolujące ich rozstrzygnięcia. Nie ma tu zatem znaczenia oświadczenie osoby zainteresowanej ani – w konsekwencji braku rejestracji – zaniechanie zgłoszenia obowiązku podatkowego (zob. wyrok NSA z 30.03.1994 r., SA/Ł 224/93, CBOSA).” (E. Komierzyńska-Orlińska [w:] L. Bielecki, J. Gola, K. Horubski, K. Kokocińska, A. Żywicka, E. Komierzyńska-Orlińska, *Komentarz do ustawy - Prawo przedsiębiorców [w:] Konstytucja biznesu. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 3).

W tak zakreślonej optyce istoty działalności gospodarczej i cechy zarobkowości dalszą analizę należy przeprowadzić o analizę zasad na jakich Wnioskodawca ustala taryfę cen z tytułu świadczonych usług zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków.

W tym miejscu należy przypomnieć, że Wnioskodawca wskazał, iż zakład ustalając taryfę dla zbiorowego zaopatrywania w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na terenie Gminy w 2018 i 2020 roku nie zakładał marży zysku mając na uwadze:

- 1) Uchwałę nr _____ z dnia 29 grudnia 2000 r. w sprawie nadania Statutu _____ § 2 ust. 1; § 4 ust. 2A i 2B w załączeniu wyciąg uchwały Rady.
- 2) Ustawę z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (art. 15 ust. 1) Dz. U z 2022 p. 1634 ze zm.

Ponadto Wnioskodawca oświadczył, że:

- 1) _____, nie zakładał zysku w latach 2018-2020 z działalności wodno-kanalizacyjnej. Dokonywał zakupów między innymi: pomp głębinowych, spektrometru, zbiornika hydroforowego, dyfuzora, itp. które nie miały wpływu na osiągnięcie zysku,
- 2) _____ rozlicza przychody i koszty osobno dla każdego obszaru działalności (w tym WOD-KAN),
- 3) zaś określenie taryfy dla zbiorowej dostawy wody i odprowadzania ścieków odbywało się w oparciu o przepis z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków.

W tym kontekście w pierwszej kolejności należy zauważyć, że zgodnie z art. 2 pkt 4 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (t. j. Dz. U. z 2023r. poz. 537) przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne należy rozumieć przedsiębiorcę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r. poz. 1292 i 1495 oraz z 2020 r. poz. 424 i 1086), jeżeli prowadzi działalność gospodarczą w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków, **oraz gminne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, prowadzące tego rodzaju działalność.**

Art. 20 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków stanowi z kolei, że:

1. Przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne określa taryfę na okres 3 lat.

2. Przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne określa taryfę na podstawie niezbędnych przychodów po dokonaniu ich alokacji na poszczególne taryfowe grupy odbiorców usług.
3. Ceny i stawki opłat określone w taryfie są różnicowane dla poszczególnych taryfowych grup odbiorców usług na podstawie udokumentowanych różnic kosztów zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.
4. **Przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjne ustalają niezbędne przychody, o których mowa w ust. 2, uwzględniając w szczególności:**
 - 1) koszty związane ze świadczeniem usług, poniesione w latach obrotowych obowiązywania poprzedniej taryfy, ustalone na podstawie ewidencji księgowej, z uwzględnieniem planowanych zmian tych kosztów w okresie obowiązywania taryfy;
 - 2) zmiany warunków ekonomicznych oraz wielkość usług i warunki ich świadczenia;
 - 3) koszty wynikające z planowanych wydatków inwestycyjnych, na podstawie planów, o których mowa w art. 21 ust. 1.

Z powyżej przywołanego przepisu art. 20 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków należy wywieść, że niezbędne przychody muszą być tak przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne ustalone, aby uwzględniały wszelkie koszty związane ze świadczeniem tego rodzaju usług, w tym także koszty inwestycyjne oraz **warunki ekonomiczne**.

Termin „niezbędne przychody” został zdefiniowany przez ustawodawcę w art. 2 pkt 2 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków. Przepis ten stanowi, że przez „niezbędne przychody” należy rozumieć wartość przychodów w danym roku obrotowym, 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 wodociagowych i urządzeń kanalizacyjnych, oraz osiągnięcie zysku.

Co więcej, uszczegółowienie zasad ustalania taryf cenowych w drodze delegacji ustawowej zawartej w art. 23 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków zostało powierzone ministrowi właściwemu do spraw gospodarki wodnej.

Zgodnie z § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej z dnia 27 lutego 2018 r. w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryfy oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków (t. j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1074), **przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne ustala niezbędne przychody na podstawie kosztów w okresie obrotowym poprzedzającym wprowadzenie nowej taryfy na potrzeby obliczenia cen i stawek opłat planowanych na 3 lata obowiązywania taryfy, uwzględniając w szczególności:**

- 1) koszty eksploatacji i utrzymania ponoszone w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, w tym:
 - a) amortyzację lub odpisy umorzeniowe ustalone zgodnie z przepisami o rachunkowości od wartości początkowej środków trwałych metodą liniową niezależnie od źródeł ich finansowania,
 - b) opłaty za korzystanie ze środowiska,
 - c) opłaty za usługi wodne;
- 2) podatki i opłaty niezależne od przedsiębiorstwa;
- 3) koszty zakupionej przez siebie wody lub wprowadzania ścieków do urządzeń kanalizacyjnych niebędących w jego posiadaniu;
- 4) spłaty odsetek od zaciągniętych kredytów i pożyczek lub wyemitowanych obligacji;
- 5) rezerwy na należności nieregularne;
- 6) spłaty rat kapitałowych ponad wartość amortyzacji lub umorzenia, która została przyjęta do wyliczenia niezbędnych przychodów, o których mowa w pkt 1 lit. a, oraz koszty nabycia własnych akcji lub udziałów w celu umorzenia lub koszty spłaty kredytów i pożyczek zaciągniętych w celu sfinansowania takiego umorzenia;
- 7) **marżę zysku zapewniającą ochronę interesów odbiorców usług przed nieuzasadnionym wzrostem cen.**

A zatem ustalając taryfę, przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne realizujące zadanie własne gminy obowiązane jest ustalić marżę zysku, przy czym marża ta zapewniać ma ochronę interesów odbiorców usług przed nieuzasadnionym wzrostem cen, a zatem nie może być kształtowana w sposób dowolny przez to przedsiębiorstwo.

Komentując sposób tworzenia taryf (cen) za świadczone usługi przez przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne, w literaturze przedmiotu wskazuje się, że „Przedsiębiorstwo, podejmując ostatecznie decyzje o wyborze rodzaju i struktury taryfy, **musi uwzględnić** nie tylko lokalne uwarunkowania w zakresie świadczonych przez nie usług, **ale także dokonać kalkulacji taryfy w taki sposób, aby zostało zapewnione**, zgodnie z § 13 ust. 2 r.w.t.:

- 1) **uzyskanie z wpłat odbiorców usług przychodów na poziomie zapewniającym samofinansowanie się działalności przedsiębiorstwa oraz zysku; (...)**” (K. Ubysz [w:] B. Brynczak, K. Ubysz, *Ustawa o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków. Komentarz*, Warszawa 2015, art. 20).

Niejako na marginesie, jednakże jako mający podstawowe znaczenie z punktu widzenia prawa jako systemu norm prawnych, a jednocześnie jako argumentację dodatkowo wzmacniającą stanowisko Organu podatkowego należy wskazać fakt, że z przepisów prawa nie wynika, że działalność polegająca na poborze, uzdatnianiu i dostarczaniu wody choć będącą działalnością regulowaną, to zgodnie z art. 16 ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków, nie może być prowadzona także podmioty prywatne. **Dlatego też działalność przedsiębiorstwa wodociągowo-kanalizacyjnego bez określania zysku** (bez dążenia do jego osiągnięcia, a co wyraża się w taryfie opłat) **z tejsze działalności mogłaby być potraktowana jako niedozwolona praktyka rynkowa ograniczająca zasady wolnego rynku w zakresie w jakim nie jest to zabronione przez ustawodawcę**. Brak zysku pozbawiałby bowiem podmioty działające na zasadach rynkowych dostępu do tego sektora gospodarki w sposób przez ustawodawcę nieprzewidziany. Tymczasem nie sposób jest nie zauważyć, że istota systemu społeczno-gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej opiera się - co do zasady - na zasadach rynkowych, zaś ingerencja państwa (szeroko rozumianego) ma mieć miejsce wyłącznie w tych sferach, gdzie zasady rynkowe z przyczyn szeroko pojętych nie mogą stanowić podstawowej metody zapewnienia potrzeb obywateli, przy czym musi to wynikać wprost z przepisów powszechnie obowiązującego prawa.

Wobec przywołanego sposobu rozumienia zarobkowego charakteru działalności gospodarczej oraz w kontekście ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz zbiorowym odprowadzaniu ścieków, a także wydanych na podstawie tejsze ustawy aktów wykonawczych, nie sposób jest przyjąć, że działalność wykonywana przez Wnioskodawcę nie jest działalnością zarobkową,

skoro ustawodawca sam *expressis verbis* wskazuje, że prawidłowa kalkulacja taryf cen w ramach działalności Wnioskodawcy musi uwzględniać nie tylko samofinansowanie się (pokrywanie kosztów swojej działalności), ale także przewidywać osiągnięcie przez Wnioskodawcę zysku racjonalnego i uzasadnionego z punktu widzenia interesów obywateli (osiąganie zarobku jako nadwyżki przychodów nad kosztami – na takie rozumienie zarobkowego charakteru działalności gospodarczej wskazuje: wyrok SN z 11.02.2021 r., II USKP 21/21, LEX nr 3119631; wyrok SA w Lublinie z 16.03.2022 r., III AUa 938/21, LEX nr 3333428; wyrok SA w Lublinie z 16.02.2021 r., III AUa 1116/20, LEX nr 3305900).

Tym samym działalność wykonywana przez Wnioskodawcę, cechuje się podporządkowaniem regułom opłacalności i zysku oraz zasadzie racjonalnego gospodarowania, skoro kalkulacja cen za świadczone przez Wnioskodawcę usługi ma być oparta na zasadzie nie tylko samofinansowania się (a zatem pokrywania wszelkich kosztów swojej działalności z osiągniętych przychodów), ale także ma uwzględniać rozsądny zysk takiego podmiotu. Jednocześnie tak wyrażone zasady wprost muszą prowadzić do uznania, że działalność Wnioskodawcy w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków spełnia kryteria działalności gospodarczej także z tego względu, że przy tak określonej kalkulacji cen za świadczone usługi oczywistym jest, że działalność ta obiektywnie może przynosić dochód.

Wyłącznie ten fakt, iż ceny usług świadczonych przez Wnioskodawcę nie są kształtowane w ramach pełnej swobody stron, ale z uwagi na wążenie interesów podmiotów prawa (obrotu gospodarczego), a zatem z powodu, dla którego ustawodawca zdecydował się na ingerencję w tym zakresie w zasady swobody kontraktowej stron, nie może przesądzać o tym, czy działalność ta jest działalnością gospodarczą, czy też nie. Jest tak, tym bardziej że ustawodawca wprost wskazał, że mierniki, w oparciu, o które odbywa się kalkulacja cen usług Wnioskodawcy w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, ma *de facto* gospodarcze uzasadnienie. Ingerencja ustawodawcy w sferę swobód podmiotów działających na wolnym rynku jest powszechna i wynika z testu wążenia dóbr i prymatu, któremu w wyniku owego zestawienia dóbr ustawodawca w danym przypadku przyznaje pierwszeństwo. Owa ingerencja nie musi jednak wcale oznaczać, że ograniczenie to eliminuje dany rodzaj aktywności ze sfery działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców.

Również sam ten fakt, iż w subiektywnym przekonaniu Wnioskodawcy jego działalność nie jest działalnością gospodarczą, a co wyraża się w braku ustalania taryfy cen za świadczone usługi zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków bez uwzględniania miernika zysku, stanowi *novum*. Zwłaszcza wobec faktu wieloletniego składania przez Wnioskodawcę deklaracji na podatek od nieruchomości i opodatkowywaniu budowli położonych na obszarze właściwości tut. organu podatkowego jako związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, w drodze samoobliczenia taka subiektywna ocena Wnioskodawcy pozostaje bez znaczenia dla określenia czy działalność ta jest działalnością gospodarczą także z tej perspektywy, że pozostaje ona w sprzeczności z treścią przepisów powszechnie obowiązującego prawa. Co więcej, właśnie ów fakt, iż Wnioskodawca przez szereg lat opodatkowywał budowle położone na obszarze właściwości tut. organu podatkowego jako związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, świadczy o tym, iż w jego subiektywnym przekonaniu prowadził on działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców.

Reasumując powyższy wywód, Organ podatkowy uznał działalność prowadzoną przez Wnioskodawcę w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków za działalność gospodarczą.

Zważywszy, że Organ podatkowy uznał działalność prowadzoną przez Wnioskodawcę w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków za działalność gospodarczą, również w kontekście pytania drugiego należało uznać, że stanowisko Wnioskodawcy, jako konsekwencja właśnie kwalifikacji prowadzonej działalności, jest nieprawidłowe.

Wobec braku uwag ze strony Wnioskodawcy do znaczenia terminu budowla oraz w świetle uznania, że działalność prowadzona przez Wnioskodawcę jest działalnością gospodarczą, koniecznym jest przyjęcie, że budowle stanowiące sieci wodociągowo-kanalizacyjne, które administruje Wnioskodawca, są budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej, a zatem budowle te podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Niniejsza interpretacja indywidualna odnosi się do zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i obecnie obowiązującego stanu prawnego.

Wójt Gminy Chojnów zwraca uwagę, że zgodnie z art. 139 § 4 w zw. z art. 14d § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, okresu od wysłania wezwania do otrzymania przez Organ podatkowy uzupełnienia wniosku nie wlicza się do terminu na wydanie interpretacji indywidualnej. Wójt Gminy Chojnów dwukrotnie wzywał Wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku. W przypadku pierwszego pisma okres od wysłania i doręczenia wezwania do otrzymania przez Organ podatkowy uzupełnienia wniosku wynosił 5 dni, zaś w przypadku drugiego wezwania okres ten wynosił 3 dni. A zatem łączny okres, który nie wlicza się do terminu na wydanie interpretacji indywidualnej wyniósł 8 dni. W konsekwencji termin wydania interpretacji indywidualnej na wniosek Wnioskodawcy został przesunięty na dzień 8 maja 2023 r.

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 we Wrocławiu za pośrednictwem Wójta Gminy Chojnów. Termin na złożenie skargi na indywidualną interpretację podatkową wynosi 30 dni od dnia jej doręczenia.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Wójt Gminy Chojnów, ul. Fabryczna 1, 59-225 Chojnów.

W myśl art. 14na § 1 ustawy Ordynacja podatkowa przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej: z zastosowaniem art. 119a; w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści. Zgodnie z art. 14na § 2. ww. ustawy przepisów art. 14k–14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Otrzymują:

1. adresat
2. a/a

Z up. WÓJTA
mgr Grzegorz Styrkowiec
Zastępca Wójta