

Bierawa, 05.02.2024 r.

Wnioskodawca:

Zakład Gospodarki Komunalnej
Mieszaniowej w Bierawie
ul. Wojska Polskiego 12
47-240 Bierawa

Organ podatkowy:

Wójt Gminy Bierawa
ul. Wojska Polskiego 12
47-240 Bierawa

Sygnatura: Fn 310.1.2023

Interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego

Na podstawie art. 14b, art. 14c i art. 14j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity w Dz.U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm.; dalej: **Ordynacja podatkowa**) w związku z art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity w Dz.U. z 2023 r. poz. 70 ze zm.; dalej: **upol**),

po ponownym rozpatrzeniu wniosku [redacted] dnia 18 sierpnia 2023 roku o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (data wpływu: 18 sierpnia 2023 r.) w związku z uchynieniem przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu wyrokiem z dnia 20 grudnia 2023 r. o sygn. akt I SA/Op 295/23 interpretacji z dnia 12 września 2023 r. o sygn. akt Fn 310.1.2023 w sprawie uznania realizacji zadań własnych w ramach gospodarki komunalnej z zakresu gospodarki wodno-kanalizacyjnej za działalność gospodarczą z art. 1a ust. 1 pkt 4 upol

organ podatkowy uznaje stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe.

UZASADNIENIE

W dniu 18 sierpnia 2023 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek [redacted] o udzielenie pisemnej interpretacji w sprawie możliwości uznania działalności prowadzonej przez Wnioskodawcę za niestanowiącą działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 4 upol.

W dniu 12 września 2023 r. organ podatkowy wydał interpretację indywidualną, w przedmiotowej sprawie, w której uznał, że działalność Wnioskodawcy ma charakter ciągły, jest wykonywana we własnym imieniu oraz jest zarobkowa, w związku z czym uznano, że stanowi działalność gospodarczą, o której mowa w art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity w Dz.U. z 2023 poz. 221 ze zm.; dalej: **Prawo przedsiębiorców**).

Wnioskodawca wniósł skargę do Wojewódzkiego Sadu Administracyjnego w Opolu, zarzucając naruszenie prawa i żądając uchylecia zaskarżonej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

WSA w Opolu wyrokiem z dnia 20 grudnia 2023 r. o sygn. akt I SA/Op 295/23 uchylił interpretację z dnia 12 września 2023 r. o sygn. akt Fn 310.1.2023 wskazując, iż grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu Wnioskodawcy oraz służące zaspokajaniu potrzeb mieszkańców w zakresie zaopatrzenia w wodę, odprowadzania ścieków oraz prowadzenia cmentarza komunalnego nie są gruntami, budynkami i budowlami związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej, a przy ponownym rozpatrzeniu wniosku organ podatkowy jest zobowiązany do uwzględnienia poglądu prawnego wyrażonego w uzasadnieniu powyższego wyroku. Doręczone prawomocne orzeczenie wraz z aktami sprawy nastąpiło w dniu 22.01.2024 r.

Ze stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę wynika, że [REDAKTURA] jest jednostką organizacyjną Gminy Bierawa (dalej: „**Gmina**”), utworzoną w formie samorządowego zakładu budżetowego na podstawie art. 18 ust. 2 pkt 9 lit. h ustawy z dnia 8 marca 1990 o samorządzie gminnym (tekst jednolity w Dz.U. z 2023 r., poz. 40 ze zm.; dalej: **USG**) w zw. z art. 14 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (tekst jednolity w Dz.U. z 2023 r., poz. 1270 ze zm.; dalej: **UFP**). Nieruchomości i obiekty budowlane stanowią własność Gminy i zostały przekazane [REDAKTURA] w trwały zarząd.

Wobec powyższego należy wskazać, że do zadań własnych Gminy zgodnie z art. 7 ust. 1 USG należy m.in. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty, których przykładowe wyliczenie znajduje się w USG. Należy wskazać, że zadania własne z zakresu gospodarki komunalnej Gmina może wykonywać bezpośrednio lub tworzyć w tym celu jednostki organizacyjne. Taką jednostką zgodnie z art. 2 UGK¹ może być samorządowy zakład budżetowy, jednakże zgodnie z art. 7 USG samorządowy zakład budżetowy może wykonywać wyłącznie zadania o charakterze użyteczności publicznej. Jak stanowi art. 16 ust. 2 pkt 2 UFP, tworząc samorządowy zakład budżetowy, organ stanowiący jednostki samorządu terytorialnego określa przedmiot jego działalności.

Z uwagi na powyższe należy wskazać, że zgodnie z §5 i §6 Statutu [REDAKTURA] przedmiotem działalności jest realizacja zadań własnych Gminy w zakresie zaspokajania potrzeb wspólnoty samorządowej przez świadczenie usług komunalnych i powszechnie dostępnych w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych, prowadzenia cmentarza komunalnego oraz utrzymanie zieleni na terenie gminy, a w szczególności:

- Zarządzanie gminnym składowiskiem odpadów komunalnych,
- Administrowanie systemem odbiorów odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości,
- Utrzymanie w stanie estetycznym koszy ulicznych,
- Prowadzenie całokształtu zagadnień eksploatacyjnych gminnych sieci wodociągowych i kanalizacyjnych zarządzanych przez Zakład,
- Prowadzenie i dokumentowanie usług z zakresu zbiorowego zaopatrzenia mieszkańców w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków oraz dostawy energii cieplnej do centralnego ogrzewania,
- Gospodarowanie obiektami przekazanymi przez Gminę do zarządzania,
- Prowadzenie spraw związanych z własnością lokali we wspólnotach mieszkaniowych,
- Organizacja działań związanych z prowadzeniem cmentarza komunalnego w Kotłarni,
- Nasadzenia, konserwacja i utrzymanie zasobów zieleni na terenie gminy – parki, skwery, pobocza dróg gminnych.

[REDAKTURA] wykonuje zadania własne Gminy wykorzystując posiadany majątek. Zakład jest w posiadaniu gruntów, budynków i budowli m.in.:

¹ Ustawa z dnia 20 grudnia 1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz. U. z 2021, poz. 679; dalej: „**UGK**”).

- służących do pozyskiwania, uzdatniania i rozprowadzania wody oraz odbioru, odprowadzania i oczyszczania ścieków,
- zajętych na cmentarze komunalne oraz związanych z ich funkcjonowaniem.

Powyższe obiekty są zajęte i wykorzystywane wyłącznie na cele realizacji zadań własnych Gminy z zakresu gospodarki komunalnej. Za wykonywanie na posiadanym majątku działania związane z wykonywaniem gospodarki komunalnej Zakład pobiera wynagrodzenie oraz wystawia fakturę VAT, przy czym na fakturze tej widnieje NIP Gminy.

Zgodnie z § 1 Uchwały zwolnieniowej², zwalnia się z podatku od nieruchomości budynki lub ich części, budowle oraz grunty:

1. zajęte na potrzeby prowadzenia działalności kulturalnej;
2. zajęte na potrzeby ochrony przeciwpożarowej;
3. zajęte na potrzeby bezpieczeństwa publicznego;
4. zajęte na potrzeby działalności sportowej;
5. zajęte na cmentarze oraz związane z ich funkcjonowaniem;
6. zajęte na wysypiska odpadów;
7. służące do pozyskiwania, uzdatniania i rozprowadzania wody oraz odbioru, odprowadzania i oczyszczania ścieków;
8. zajęte na wymiennikownie ciepła.

W związku z powyższym, posiadane grunty, budynki i budowle wykorzystywane na potrzeby zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz w zakresie odprowadzania i oczyszczania ścieków i wody, jak również, zajęte na prowadzenie działalności z zakresu funkcjonowania cmentarzy w 2023 r. wykazała do opodatkowania podatkiem od nieruchomości w następujący sposób:

Przedmiot opodatkowania	Zwolnienie	Stosowana stawka
Grunty	TAK – Uchwała Zwolnieniowa	nie wskazano
Budynki	TAK – Uchwała Zwolnieniowa	nie wskazano
Budowle	TAK – Uchwała Zwolnieniowa	nie wskazano

Zakład uznał, że grunty, budynki i budowle wykorzystywane na potrzeby zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz w zakresie odprowadzania i oczyszczania ścieków i wody, jak również zajęte na funkcjonowanie cmentarzy korzystają ze zwolnienia na mocy Uchwały zwolnieniowej. Jednakże, jak wynika ze wzoru załącznika do deklaracji na podatek od nieruchomości ZDN-2 w kolumnie „G” przeznaczonej na wskazanie wysokości stawki podatku został zamieszczony przypis nr 5, zgodnie z którym w tej kolumnie: „Należy podać stawkę właściwą dla rodzaju przedmiotu opodatkowania zgodną z uchwałą rady gminy”. Powyższe oznacza, że w kolumnie „G” powinna zostać wskazana odpowiednia stawka dla gruntów i budynków „pozostałych” albo gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej obowiązującą w Gminie Bierawa w 2023 r.

² Uchwała XXXIX/291/09 Rady Gminy Bierawa z dnia 23 listopada 2009 r. w sprawie zwolnień z podatku od nieruchomości (Dz. Urz. Woj. Opolskiego 2009.107.1533; dalej: „Uchwała zwolnieniowa”).

Zdaniem [REDAKTOWANE] działalność z zakresu gospodarki wodno-kanalizacyjnej, jak również związana z funkcjonowaniem cmentarzy nie stanowią działalności prowadzonej w celu osiągnięcia zysku, ale stanowią realizację ustawowych zadań Gminy. W związku z czym należy podkreślić, że [REDAKTOWANE] nie prowadzi działalności we własnym imieniu, lecz jego działalność jest nakierowana na wypełnianie zadań własnych Gminy, w której imieniu we wskazanym zakresie działa. Ponadto [REDAKTOWANE] nie ma swobody decydowania, czy będzie prowadzić działalność w powyższym zakresie, czy też nie. Zakład pobiera od mieszkańców opłaty z tytułu zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, jednakże uzyskiwane przychody nie pozwalały nawet na pokrycie kosztów bieżącej działalności.

W związku z powyższym, [REDAKTOWANE] powziął wątpliwość co do zasadności traktowania obiektów przeznaczonych do realizacji zadań z zakresu działalności komunalnej (tu: działalności wodno-kanalizacyjnej oraz cmentarzy) jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a w konsekwencji, w zakresie budowli, jako podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, oraz w zakresie gruntów i budynków, jako zwolnionych z opodatkowania tym podatkiem według odpowiedniej stawki (dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej albo „pozostałych”).

Po przeanalizowaniu faktów podanych we wniosku, obowiązujących przepisów prawa, poglądów doktryny i orzecznictwa sądowo-administracyjnego (w tym w szczególności na podstawie wyroku WSA w Opolu z dnia 20 grudnia 2023 r. o sygn. akt I SA/Op 295/23 wydanego w niniejszej sprawie), organ podatkowy uznał stanowisko Wnioskodawcy za prawidłowe.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 upol przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się „grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą z zastrzeżeniem ust. 2a”.

Natomiast według art. 1a ust. 1 pkt 4 i ust. 2 upol działalnością gospodarczą jest działalność w rozumieniu przepisów Prawa przedsiębiorców. Z kolei zgodnie z art. 3 Prawa przedsiębiorców działalnością gospodarczą jest „zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły”. Łączne spełnienie przesłanek wskazanych w tym przepisie pozwala na uznanie danej aktywności za działalność gospodarczą.

W opinii tutejszego Organu podatkowego spełnienie przesłanki ciągłości i wykonywania we własnym imieniu są niewątpliwie spełnione. Natomiast odnośnie przesłanki zarobkowości należy wskazać, że w opisanym stanie faktycznym/zdarzenia przyszłego: [REDAKTOWANE] pobiera od mieszkańców opłaty z tytułu zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, jednakże uzyskiwane przychody nie pozwalały nawet na pokrycie kosztów bieżącej działalności”. Wnioskodawca podkreślał również, iż prowadzona działalność komunalna „stanowi realizację ustawowych zadań Gminy. W związku z czym należy podkreślić, że [REDAKTOWANE] nie prowadzi działalności we własnym imieniu, lecz jego działalność jest nakierowana na wypełnianie zadań własnych Gminy, w której imieniu we wskazanym zakresie działa”.

Jak wskazano w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 sierpnia 2012 r., sygn. akt II SA/Po 427/12: „Zarobkowy charakter działalności gospodarczej oznacza zatem, 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”.

Ponadto jak zauważono w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 listopada 2021 r. I SA/Kr 1185/21: „Sama możliwość potencjalnego uzyskania zysku, nie może stanowić przesądzającej przesłanki do uznania danego podmiotu za prowadzącego działalność gospodarczą. Istotnym jest, że cała działalność opisana we wniosku o wydanie interpretacji, nie jest nakierowana na osiągnięcie zysku”.

Analogiczny pogląd został wyrażony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 201/21, że „Zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu (z subiektywnym zamiarem) osiągania zysków, nawet jeżeli de facto dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa. Przeciwnościem 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 de facto się pojawiają”.

Niniejsza kwestia, w analogicznym stanie prawnym i zbliżonym stanie faktycznym, była również rozstrzygana w następujących wyrokach sądów administracyjnych: wyroki WSA: z dnia 5 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Lu 822/15; z dnia 30 listopada 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 1185/21; z dnia 12 maja 2022 r., sygn. akt I SA/GO 90/22; z dnia 15 czerwca 2022 r., sygn. akt I SA/Bk 138/22; z dnia 6 lipca 2022 r., sygn. akt I SA/Łd 282/22.

W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 9 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Łd 256/23, wskazano, iż:

- „Przyjąć należy, że możliwość potencjalnego uzyskania zysku nie stanowi przesłanki do uznania, iż dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą. W rozpoznawanej sprawie istotnym jest, iż cała działalność strony opisana we wniosku o interpretację, nie była nakierowana na osiągnięcie zysku i nie było jej celem osiągnięcie zysku”;
- „Analizując przedmiotowe zagadnienie nie można pominąć, iż gmina jako jednostka samorządu terytorialnego jest podmiotem władzy publicznej, przez co, siłą rzeczy, musi przejąć określone funkcje interwencyjne w gospodarce. Chodzi zwłaszcza o dziedziny działalności społecznie niezbędnej, w których podmioty prywatne nie są zainteresowane podjęciem działalności np. ze względu na brak opłacalności. Istnieje zatem zasadnicza odmienność między gospodarką komunalną a działalnością gospodarczą, która polega głównie na tym, że gospodarka komunalna nie ma celu zarobkowego”.

Również w piśmiennictwie wskazuje się, iż gospodarki komunalnej nie należy identyfikować z działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców (a poprzednio ustawy o swobodzie działalności gospodarczej), głównie dlatego, że jej cel nie jest zarobkowy i służyć ma zaspokojeniu potrzeb ludności w zakresie zadań własnych gminy (por. S. Czarnow, Niektóre aspekty prawne współpracy transgranicznej i euroregionów, Państwo i Prawo 1997, nr 10, s. 55 i nast.). Ponadto gospodarka komunalna obejmuje zarówno działania jednostki samorządu terytorialnego ze sfery *dominium* (czyli jako osoby prawnej będącej podmiotem prawa prywatnego), jak i ze sfery *imperium* (a zatem jako podmiotu władzy wykonującego administrację publiczną). Bez nich bowiem nie da się osiągnąć celu, o który chodzi ustawodawcy (por. M. Kulesza, Gospodarka komunalna -podstawy i mechanizmy prawne. Samorząd Terytorialny 2012, nr 7-8, s. 7 i nast.).

Wobec powyższego Organ podatkowy stoi na stanowisku, iż na podstawie przedstawionego stanu faktycznego Wnioskodawca nie zakładał osiągnięcia zysku, gdyż celem jej działalności było zaspokojenie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych Gminy, co w konsekwencji oznacza, że działalność nie ma charakteru zarobkowości. Należy zatem uznać, że w wymiarze subiektywnym, działalności prowadzonej przez Wnioskodawcę, nie można uznać za działalność gospodarczą. Uwzględniając zaś opisany we wniosku stan faktyczny stwierdzić trzeba, iż intencją Wnioskodawcy nie było osiąganie zysku z tytułu realizacji zadań dotyczących zaopatrywania mieszkańców w wodę, zbiorowego odprowadzania ścieków oraz prowadzenia działalności z zakresu funkcjonowania cmentarzy przy wykorzystaniu infrastruktury. Wszelkie przychody z wykonywania czynności w powyższym zakresie służyły wyłącznie do pokrycia kosztów związanych z zaspokajaniem zbiorowych potrzeb ludności [REDAKTOWANE] wprawdzie pobiera od mieszkańców opłaty z tytułu zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, jednakże uzyskiwane przychody nie pozwalały nawet na pokrycie kosztów bieżącej działalności. Co za tym, również w wymiarze obiektywnym nie należy identyfikować działalności w zakresie wykonywania zadań o charakterze użyteczności publicznej służących zaspokajaniu zbiorowych potrzeb ludności z działalnością gospodarczą opisaną w art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców.

Mając na uwadze powyższe, z uwagi na to, że działalność Wnioskodawcy ma charakter ciągły, jest wykonywana we własnym imieniu, ale nie jest zarobkowa, należy uznać, że nie stanowi działalności gospodarczej, o której mowa w art. 3 Prawa przedsiębiorców.

Z tego względu stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za prawidłowe.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu opisu sprawy, przedstawionego we wniosku, wydana interpretacja nie będzie miała zastosowania.

Pouczenie:

Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, jak również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. 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;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

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 (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Na niniejszą interpretację Wnioskodawcy przysługuje prawo wniesienia skargi do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu, w terminie 30 dni od dnia doręczenia interpretacji – (art. 53 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – tekst jednolity w Dz.U. z 2023 r., poz. 1634

ze zm). Skargę wnosi się, za pośrednictwem Wójta Gminy Bierawa (art. 54 § 1 i § 2 cytowanej wyżej ustawy). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z 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 błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Otrzymują:

1. Zakład Gospodarki Komunalnej i Mieszkaniowej w Bierawie
2. aa

WÓJT
mgr Krzysztof Ficoń