

Łyse, 29 października 2024 r.

Wójt Gminy Łyse

ul. Ostrołęcka 2
07-437 Łyse

**Gminna Jednostka Usług
Komunalnych w Łysach**

ul. Adama Chętnika 32
07-437 Łyse
NIP: 7581045567

FB.310.2.2024

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Wójt Gminy Łyse, 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 Gminnej Jednostki Usług Komunalnych w Łysach (dalej: Strona, Wnioskodawca, Zakład, GJUK) z dnia 21 października 2024 r. (data wpływu do tut. urzędu: 21 października 2024 r.) o udzielenie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, niniejszym uznaje za:

nieprawidłowe stanowisko Strony, zgodnie z którym prowadzona przez Zakład działalność w zakresie realizacji zadania własnego Gminy poprzez zbiorowe dostarczanie wody i zbiorowy odbiór ścieków w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021, nie była działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisu art. 1a ust. 1 pkt 4 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 21 października 2024 r. (data wpływu do tut. urzędu: 21 października 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:

I. Podstawy prawne i zakres funkcjonowania GJUK

Wnioskodawca jest jednostką budżetową Gminy Łyse, o której mowa w art. 9 pkt 3 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U.2023.1270 t.j. z dnia 2023.07.04; dalej: UFP), działającą na podstawie Uchwały nr XII/103/2004 Rady Gminy Łyse z 29 czerwca 2004 r. w sprawie przekształcenia zakładu budżetowego w jednostkę budżetową. Działalność GJUK reguluje również Uchwała nr XII/104/2004 Rady Gminy Łyse z 29 czerwca 2004 r. w sprawie nadania statutu Gminnej Jednostce Usług Komunalnych (dalej: Statut).

Zgodnie z treścią Statutu:

- *Przedmiotem działania Jednostki jest realizacja zadań Gminy w zakresie:*
 - 1) *wodociągów i zaopatrzenia w wodę:*
 - a) *zbiorowego zaopatrzenia w wodę,*
 - b) *budowy i remontów infrastruktury wodociągowej,*
 - c) *eksploatacji i utrzymania w należytych stanie infrastruktury wodociągowej,*
 - 2) *kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych:*

- a) zbiorowego odprowadzania ścieków,
- b) usuwania ścieków ze zbiorników bezodpływowych,
- c) budowy i remontów infrastruktury kanalizacyjnej,
- d) eksploatacji i utrzymania w należytym stanie infrastruktury kanalizacyjnej,
- 3) utrzymania czystości i porządku w gminie:
 - a) utrzymania czystości i porządku na terenach stanowiących własność komunalną,
 - b) utrzymania w należytym stanie urządzeń sanitarnych,
 - c) utrzymania zieleni na terenach komunalnych,
- 4) ochrony środowiska:
 - a) budowy składowisk odpadów,
 - b) utrzymania składowisk odpadów,
 - c) likwidacji nielegalnych wysypisk odpadów,
- 5) dróg gminnych oraz będących we władaniu gminy:
 - a) budowy, przebudowy i remontów dróg gminnych,
 - b) utrzymania dróg gminnych,
- 6) lokalnego transportu:
 - a) zorganizowanego przewozu uczniów do szkół,
 - b) przewozów okolicznościowych świadczonych na rzecz wspólnoty gminnej.
- Jednostka jest jednostką organizacyjną gminy Łyse.
- Jednostka jest jednostką budżetową, w rozumieniu przepisów ustawy o finansach publicznych.
- Jednostka nie posiada osobowości prawnej.
- Jednostka działa na obszarze gminy Łyse i na bazie mienia komunalnego, będącego w jej posiadaniu świadczy usługi w celu zaspokajania potrzeb gminnej wspólnoty samorządowej o charakterze użyteczności publicznej w zakresie określonym w Statucie.
- Jednostka jest jednostką budżetową samobilansującą i działa na zasadach określonych w ustawie o finansach publicznych.
- Jednostka realizuje zadania ze środków finansowych zatwierdzonych uchwałą budżetową i przekazanych z budżetu gminy.

Tym samym, za pośrednictwem infrastruktury wodociągowo-kanalizacyjnej (dalej: „Infrastruktura”), GJUK realizuje zadanie własne Gminy polegające na dostarczaniu wody i odbiorze ścieków na terenie Gminy Łyse. Pobór, uzdatnianie i dostarczanie wody, a także odbiór i oczyszczanie ścieków są podstawową, odrębną od innych działalnością GJUK.

II. Status prawny i podatkowy jednostki budżetowej

GJUK nie posiada osobowości prawnej i działa na podstawie upoważnienia w imieniu jednostki samorządu terytorialnego, która go utworzyła, zgodnie z art. 9 pkt 3 UFP.

Wyodrębnienie organizacyjne GJUK przejawia się m.in. w konkretnej nazwie, siedzibie oraz określeniu rodzaju wykonywanej przez niego działalności. GJUK stanowi również odrębny zakład pracy kierowany przez kierownika.

Podstawą gospodarki finansowej GJUK jest roczny plan finansowy obejmujący przychody, koszty i inne obciążenia, stan środków obrotowych, stan należności i zobowiązań na początek i koniec okresu oraz rozliczenia z budżetem jednostki samorządu terytorialnego. Gmina ma bezpośrednią kontrolę nad finansami GJUK. GJUK pokrywa swoje wydatki bezpośrednio z budżetu Gminy, a pobrane dochody odprowadza na jej rachunek. Zadania, które realizuje GJUK, służą przede wszystkim interesom wspólnoty samorządowej, a nie osiągnięciu jak najlepszych wyników finansowych. Cena usługi komunalnej nie wystarcza bowiem na pokrycie kosztu jej świadczenia.

III. Przychody własne GJUK

Przychody własne w ramach gospodarki wodno-kanalizacyjnej GJUK realizowane są w oparciu o taryfy, w ramach których, poza opłatami za dostawę wody i odbiór ścieków, 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 GJUK w tymże zakresie. Wysokość opłat w taryfach powinna być kalkulowana w taki sposób, aby przychody bilansowały się z kosztami działalności wodno-kanalizacyjnej.

Niemniej jednak, jak pokazuje praktyka – również w przypadku GJUK – intencją (w celu ochrony odbiorców przed wzrostem cen) Państwowego Gospodarstwa Wody Polskie jest minimalizacja kosztów wykazywanych we wnioskach taryfowych przez GJUK i akceptowanie ich na poziomach znacznie niższych niż realnie ponoszone przez GJUK. W efekcie prowadzi to również do zaniżenia przychodów z działalności wodnościekowej.

Podkreślić należy również, że celem powołania GJUK jest wyłącznie realizowanie zadań własnych Gminy, a nie realizowanie zadań gospodarczych (zarobkowych). Dlatego też, bez względu na wynik ekonomiczny, GJUK realizuje swoje zadania.

W okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 na terenie Gminy obowiązywała taryfa opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków na lata 2018-2021 zatwierdzona decyzją Dyrektora Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie w Rzeszowie.

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 GJUK. Natomiast jak już Wnioskodawca wskazał powyżej - w praktyce jednak są one akceptowane przez Dyrektora Regionalnego Zarządu Państwowego Gospodarstwa Wodnego na poziomie niewystarczającym na pokrycie wszystkich kosztów działalności GJUK w zakresie gospodarki wodnościekowej.

Powyższe znajduje odzwierciedlenie w treści wniosku o zatwierdzenie taryfy obowiązującej w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021, z której wynika, że nie została założona marża zysku z działalności GJUK w zakresie gospodarki wodnościekowej w tym okresie.

Wobec powyższego, Wnioskodawca zwraca się z następującym pytaniem:

Czy w opisanym stanie faktycznym, prowadzona przez GJUK w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 działalność w zakresie realizacji zadania własnego Gminy poprzez zbiorowe dostarczanie wody i zbiorowy odbiór ścieków, była działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisu art. 1a ust. 1 pkt 4 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 ocenie Wnioskodawcy, prowadzona przez GJUK w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 działalność w zakresie realizacji zadania własnego Gminy poprzez zbiorowe dostarczanie wody i

zbiorowy odbiór ścieków, nie była działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisu art. 1a ust. 1 pkt 4 UPiOL.

We wniosku przedstawiono następujące uzasadnienie stanowiska Wnioskodawcy:

Zgodnie z treścią przepisu art. 1a ust. 1 pkt 4 UPiOL poprzez działalność gospodarczą należy rozumieć działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U.2024.236 t.j. z dnia 2024.02.21, dalej: „UPP”).

Definicja działalności gospodarczej, zgodnie z art. 3 UPP stanowi, iż *Działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.*

• Tym samym, aby uznać działalność za działalność gospodarczą, musi ona łącznie spełniać następujące przesłanki:

- musi być prowadzona w sposób zorganizowany,
- musi być prowadzona w celu osiągnięcia dochodu,
- musi być wykonywana w sposób ciągły, nieokazjonalny, oraz
- musi być wykonywana we własnym imieniu.

Brak którejkolwiek z ww. przesłanek oznacza, że dana działalność nie może być zakwalifikowana do kategorii działalności gospodarczej (por. wyrok WSA w Poznaniu z 28 kwietnia 2009 r., III SA/Po 374/08, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 listopada 2020 r., sygn. III SA/Gd 837/20).

Działalność wykonywana bez zamiaru osiągnięcia zysku

Mając na uwadze treść przepisu art. 1a ust. 1 pkt 4 UPiOL w zw. z art. 3 UPP, aby uznać daną aktywność za działalność gospodarczą, działalność ta musi być wykonywana z jednoznacznym zamiarem wygenerowania zysku. 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 (Dz.U.2024.361 t.j. z dnia 2024.03.13, 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 osiągnięcia 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 ustawy o tej instytucji prawa.

W wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 kwietnia 2013 r. (sygn. I UK 604/12), sąd 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 w zakresie dostarczania wody i odbioru i oczyszczania ścieków stanowi działalność gospodarczą w myśl UPIOL i UPP, przeanalizować należy, czy przedmiotowa działalność wykonywana jest z jednoznacznym zamiarem wypracowania zysku.

Zgodnie z art. 7 ust.1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym 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 GJUK, 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 GJUK w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 działalność polegająca na gospodarce wodnościekowej realizowana w imieniu i na rzecz Gminy nie była działalnością nakierowaną na osiągnięcie korzyści majątkowych (zysku). GJUK 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 GJUK nie jest spółką prawa handlowego, której celem jest wypracowywanie (osiąganie) zysku.

Zasadniczą różnicą pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością będącą przedmiotem niniejszego wniosku, realizowaną przez GJUK, jest zatem fakt, że celem funkcjonowania GJUK 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 w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 nie była działalnością nastawioną na zysk. GJUK jako jednostka budżetowa 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 GJUK realizuje zadanie własne Gminy w zakresie dostarczania wody i odbioru ścieków, na mocy 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, dalej: Ustawa wodnościekowa). Zgodnie z przepisami rzeczonoj ustawy GJUK 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 GJUK w tymże zakresie. Ze względów społecznych oraz z uwagi na aktualną politykę Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie wysokość opłat w taryfach kalkulowana jest w taki sposób, aby przychody bilansowały się z kosztami i nie występował zysk z prowadzonej działalności.

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

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 mogła być prowadzona z zamiarem generowania zysku w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021. W wielu przypadkach - w tym również w odniesieniu do GJUK – Wody Polskie odmawiają bowiem akceptacji taryf opłat za dostarczanie wody i odbiór ścieków, która uwzględniałaby jakikolwiek 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 realizowana za pomocą Infrastruktury jest działalnością wykonywaną w celu osiągnięcia zysku.

Wskazać należy natomiast, że treść Uzasadnienia Taryfy obowiązującej w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 jednoznacznie przesądza, że w okresie obowiązywania tejże taryfy nie została założona marża zysku z działalności w zakresie gospodarki wodno-ściekowej w tym okresie.

W konsekwencji, wykonywana przez GJUK działalność w zakresie gospodarki wodno-kanalizacyjnej nie wypełniała w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 jednej z konstytutywnych przesłanek wskazanych w art. 3 UPP – nie była ona działalnością wykonywaną z zamiarem osiągnięcia zysku. Przesądza to zdaniem Wnioskodawcy o tym, że działalność ta nie była w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów UPiOL i UPP.

Wskazana teza została potwierdzona m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 1 grudnia 2022 r. (sygn. I SA/OI 497/22): *W przedstawionym przez Stronę we wniosku interpretacyjnym stanie faktycznym, w wymiarze subiektywnym Skarżący nie prowadzi działalności z zamiarem osiągnięcia zysków. Celem jego działalności jest zaspokojenie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych Gminy (zbiorowe dostarczanie wody i odprowadzanie ścieków). Można w związku z tym przyjąć, że w znaczeniu subiektywnym, działalność prowadzona przez Wnioskodawcę nie ma charakteru zarobkowego i w związku z tym nie jest działalnością gospodarczą. Za takim podejściem (w opisanym stanie faktycznym) przemawia również to, że: "Zgodnie (...) z tabelą "C – Ustalenie poziomu niezbędnych przychodów przedsiębiorstwa wodno-kanalizacyjnego" zawartą w Uzasadnieniu Taryfy 2022-2025 przewidywana marża zysku w tymże okresie została ustalona na poziomie zerowym." (s. 2 wniosku o interpretację indywidualną), czy też: "(...) z analizy treści tabel alokacji zamieszczonych we wnioskach taryfowych dotyczących taryf obowiązujących: (-) w okresie od 1 stycznia 2017 r. do 25 maja 2018 r., oraz (-) w okresie od 26 maja 2018 r. do 31 marca 2022 r. (...) wynika również, że nie założono marży zysku w tychże okresach." (s. 2 wniosku o interpretację indywidualną). Ponadto, we wniosku wskazano, że: Zgodnie z treścią złożonego przez Gminę uzasadnienia do Taryfy 2022-2025 (...) (-) Stosowana we wniosku alokacja kosztów powoduje bezpośrednie obciążenie odbiorców usług tylko kosztami związanymi ze świadczeniem usług, z których korzystają." (s. 2 wniosku o interpretację indywidualną). W opisanym stanie faktycznym przychody Skarżącego pokrywają zatem koszty związane z jego działalnością (zaopatrywaniem mieszkańców w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków), a przewidywana oraz zakładana marża zysku jest na poziomie zerowym. Przyjęcie przez Skarżącego takich założeń powoduje, że również w wymiarze obiektywnym nie należy identyfikować jego działalności z działalnością gospodarczą, wskazaną w art. 3 Prawa przedsiębiorców. Choć bowiem działalność polegająca na zaopatrzeniu w wodę i odprowadzaniu ścieków obiektywnie może przynosić dochód, to jednak przyjęte przez Zakład Budżetowy założenia co do sposobu prowadzenia tej działalności uzasadniają przyjęcie, że faktycznie prowadzi tę działalność w sposób, który nie może przynosić dochodu. Stwierdzić zatem należy, że sama "potencjalna możliwość", jak chciałby tego Organ interpretacyjny osiągnięcia dochodu w bieżącym, bądź przyszłych okresach rozliczeniowych nie wskazuje na zarobkowy charakter działalności Wnioskodawcy. 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 jest nakierowana na osiągnięcie zysku. Przychody Skarżącego za świadczone usługi mają wyłącznie na celu pokrycie kosztów związanych ze zbiorowym zaopatrzeniem w wodę i zbiorowym odprowadzaniem ścieków na terenie Gminy. Należy zatem stwierdzić, że tuż. Sąd zaakceptował stanowisko, iż zarobkowy charakter ma taka 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 niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawiają (por. wyrok WSA w Poznaniu z 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 201/21).*

Powyższe potwierdza również treść uzasadnienia wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 11 stycznia 2023 r. (I SA/OI 541/22): *Stwierdzić zatem należy, że sama "potencjalna*

możliwość", jak chciałby tego Organ interpretacyjny osiągnięcia dochodów przez Gminę nie wskazuje na zarobkowy charakter Jej działalności. Przyjąć należy, że możliwość potencjalnego uzyskania zysku nie stanowi przesłanki do uznania, że dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą. W rozpoznawanej sprawie istotnym jest, że cała działalność Strony 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. Jak wskazał ponadto na rozprawie w dniu 11 stycznia 2023 r. pełnomocnik Gminy: "(...) taryfy zatwierdzane przez Wody Polskie nie zakładają marży zysku." (k. 50 akt sądowych). Należy zatem stwierdzić, że tutaj Sąd zaakceptował stanowisko, że zarobkowy charakter ma taka 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 niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawią (por. wyrok WSA w Poznaniu z 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 201/21).

Wskazaną tezę potwierdzono m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 30 listopada 2021 r. (sygn. I SA/Kr 1185/21): Zarobkowy charakter działalności gospodarczej oznacza, że zamiarem (celem) jej podjęcia jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei, jak wskazano powyżej, należy definiować jako nadwyżkę przychodów nad kosztami. Trzeba przy tym liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, co oznaczać będzie poniesienie straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (cel). Jeżeli zakłada się osiągnięcie zysku w związku z działalnością, to znaczy, że został określony cel zarobkowy tej działalności. Samo określenie celu ma jednak wymiar subiektywny i mieści się w sferze zamiaru danego podmiotu (por. wyrok WSA w Poznaniu z 16 sierpnia 2012 r., sygn. akt II SA/Po 427/12). W wymiarze subiektywnym Strona skarżąca nie zakłada osiągnięcia zysku i jest to ściśle związane z celem jej działalności. Należy zatem uznać, że w wymiarze subiektywnym, działalności prowadzonej przez Stronę skarżącą, nie można uznać za działalność gospodarczą. W ocenie Sądu również w wymiarze obiektywnym działalności Strony skarżącej nie można za taką działalność uznać. Biorąc bowiem pod uwagę zapisy Taryfy, które zakładają zerową marżę i jednoznacznie wynika z nich, że przychody mają na celu wyłącznie pokrycie kosztów działalności, nie można zasadnie uznać, że świadcząc swoje usługi, Strona skarżąca obiektywnie może uzyskiwać dochód (zysk). Sama możliwość potencjalnego uzyskania zysku, nie może stanowić przesądzającej przesłanki do uznania danego podmiotu za prowadzącego działalność gospodarczą. (...) Skoro ze stanu faktycznego zaprezentowanego przez Stronę skarżącą jednoznacznie wynika, że opisana działalność nie zakłada osiągnięcia zysku (w wymiarze subiektywnym i obiektywnym), zaś odpłatność za świadczone usługi ma jedynie na celu pokrycie dokonywanych wydatków, nie można jej uznać za działalność zarobkową i tym samym nie mieści się ona w pojęciu działalności gospodarczej, której definicja zawarta została w art. 3 u.p.p.

Powyższe stanowisko znajduje także potwierdzenie w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 maja 2022 r. (sygn. I SA/Go 90/22), w którym podniesiono, iż W wymiarze subiektywnym Strona skarżąca nie prowadzi działalności z zamiarem osiągnięcia zysków, celem jej działalności jest zaspokojenie potrzeb ludności w zakresie zadań własnych Gminy. Zatem można przyjąć, iż w znaczeniu subiektywnym, działalność prowadzona przez Skarżącą nie jest działalnością gospodarczą. Z kolei biorąc pod uwagę, iż obecnie przychody Skarżącej pokrywają koszty związane z jej działalnością a przewidywana marża zysku w okresie od 1 lipca 2021 r. do 31 czerwca 2024 r. jest na poziomie zerowym, to również w wymiarze obiektywnym nie należy identyfikować działalności Skarżącej z działalnością gospodarczą wskazaną w art. 3 u.p.p. Ponadto organ błędnie uznał, iż możliwość osiągnięcia dochodów wskazuje na zarobkowy charakter działalności Skarżącej. Sama możliwość potencjalnego uzyskania zysku, nie stanowi przesłanki do uznania, iż dany podmiot prowadzi działalność gospodarczą. W przedmiotowej sprawie istotnym jest, iż cała działalność opisana we wniosku o interpretację, nie jest nakierowana na osiągnięcie zysku. Przychody Skarżącej za

świadczone usługi mają wyłącznie na celu pokrycie kosztów związanych ze zbiorowym zaopatrzeniem w wodę i zbiorowym odprowadzaniem ścieków na terenie Gminy. Podsumowując należy przyjąć, iż zarobkowy charakter ma działalność, która jest prowadzona w celu (z subiektywnym zamiarem) osiągania zysków, nawet jeżeli dana działalność nie zawsze będzie obiektywnie dochodowa. Przeciwnieństwem działalności zarobkowej w tym rozumieniu jest działalność niezarobkowa, czyli taka, której rzeczywistym przeznaczeniem nie jest generowanie czystych zysków, nawet jeżeli w toku jej wykonywania pewne niezamierzone zyski w pewnym momencie się pojawią (por. wyrok WSA w Poznaniu z 7 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Po 201/21).

Analogiczne stanowisko wyraził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 15 czerwca 2022 r. (sygn. I SA/Bk 138/22): *W opisanym stanie faktycznym przychody Skarżącej pokrywają koszty związane z jej działalnością, a przewidywana oraz zakładana marża zysku jest na poziomie zerowym. Przyjęcie przez Gminę takich założeń powoduje, że również w wymiarze obiektywnym nie należy identyfikować działalności Skarżącej z działalnością gospodarczą wskazaną w art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców. 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.*

Przedmiotowe stanowisko zostało potwierdzone również m.in. w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 5 lutego 2016 r. (sygn. I SA/Lu 822/15), w którym podniesiono, iż *jak wynika z opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku o interpretację G. T. prowadząc działalność w zakresie dostarczania wody i odprowadzania ścieków, będącą wykonywaniem zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej, ani nie osiągała zysku, ani nie zakładała jego osiągnięcia. Przeciwnie, planując wydatki i przychody związane z tą działalnością, oraz przyjmując odpowiednio do tego ceny usług dostarczania wody i odprowadzania ścieków, zakładała poniesienie straty. Nie może więc budzić wątpliwości, iż działalność Gminy opisana we wniosku o interpretację nie ma charakteru zarobkowego i nie mieści się w zakresie pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.*

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 Gdańsku w wyroku z dnia 3 stycznia 2023 r. (sygn. I SA/Gd 1069/22),
- 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).

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. (...)*

Jednocześnie 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.*

Podobne stanowisko wyraził również Minister Finansów w pismach:

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

gospodarki wodno-kanalizacyjnej nie będzie działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

- 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 (...).*

Tożsame 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.

Mając na uwadze powyższe, wykonywana przez GJUK w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 działalność nie wypełniała jednej z konstytutywnych przesłanek wskazanych w art. 3 UPP, tj. działalność ta nie była działalnością nakierowaną na osiągnięcie zysku. Dodatkowo nawet potencjalnie nie zakładała jego osiągnięcia.

Działalność niewykonywana we własnym imieniu

Co równie istotne, w ocenie GJUK, **przedmiotowa działalność nie wypełnia również innej, wskazanej w UPP przesłanki działalności gospodarczej, nie jest ona prowadzona we własnym imieniu.**

Brak samodzielności jednostek budżetowych

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 GJUK jest jedynie wystawcą takich faktur.

Mając na uwadze powyższe, wykonywana przez GJUK w okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 działalność nie wypełniała kolejnej z konstytucyjnych przesłanek wskazanych w art. 3 UPP, tj. działalność ta nie była wykonywana we własnym imieniu.

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.

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.2023.221 t.j. z dnia 2023.02.02, 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.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.

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.2023.537 t.j. z dnia 2023.03.21).

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 2018-2021 nie założono marży zysku.

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 osiągania zysku przez Zakład okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021, 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 okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 przesądzała o tym, że prowadzona przez niego działalność miała 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 organizacyjna (jednostka budżetowa) nie posiada osobowości prawnej odrębnej od Gminy.

Organ podatkowy nie przychylił 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 Łyse, opisana przez Wnioskodawcę we Wniosku działalność okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 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.

Tym samym, w ocenie Organu podatkowego, prowadzoną przez Zakład działalność w zakresie realizacji zadania własnego Gminy poprzez zbiorowe dostarczanie wody i zbiorowy odbiór ścieków uznać należy za działalność gospodarczą okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021.

W tym stanie rzeczy Wójt Gminy Łyse uznaje za nieprawidłowe stanowisko Strony, zgodnie z którym prowadzona przez Zakład działalność w zakresie realizacji zadania własnego Gminy poprzez zbiorowe dostarczanie wody i zbiorowy odbiór ścieków, nie była okresie od 1 maja 2018 do 30 kwietnia 2021 działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisu art. 1a ust. 1 pkt 4 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 Warszawie, ul. Jana Kazimierza 10, 01-248 Warszawa, 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 Łyse, ul. Ostrołęcka 2, 07-437 Łyse.

Wójt Gminy Łyse

Grzegorz Fabiszewski

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

miejsce na pieczęć urzędową

Otrzymują:

1. Adresat
2. Aa