

- ODPIS -

Sygn. akt I SA/Lu 822/15



WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 5 lutego 2016 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie
w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Krystyna Czajeczka-Szpringer
Sędziowie	WSA Andrzej Niezgoda (sprawozdawca), WSA Grzegorz Wałęjko
Protokolant	Referent stażysta Michał Fiut

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 5 lutego 2016 r.
sprawy ze skargi Gminy Tucznna
na interpretację Wójta Gminy Tucznna
z dnia 26 czerwca 2015 r. nr Fn2.3127.1.2015
w przedmiocie podatku od nieruchomości

uchyla zaskarżoną interpretację.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem stwierdzam
STARSZY INSPEKTOR SĄDOWY

Maryla Kłosa

UZASADNIENIE

Wnioskiem z dnia 23 czerwca 2015r. Gmina Tuczna wystąpiła do Wójta Gminy Tuczna o wydanie interpretacji indywidualnej, co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów prawa podatkowego, tj. art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2014r. poz. 849 ze zm.), dalej: „u.p.o.l.”

We wniosku Gmina przedstawiła następujący stan faktyczny:

Gmina Tuczna jest właścicielem budowli służących do zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków. Zbiorowym zaopatrzeniem w wodę na terenie gminy od 1 stycznia 2014 zajmuje się Gmina na podstawie uchwały Rady Gminy NR XXXI/178/14 z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie uchwalenia Regulaminu dostarczania wody i odprowadzania ścieków. Poprzednio czynności te wykonywał Zakład Usług Wodnych Międzygminnego Związku Komunalnego w Parczewie, dalej: „zakład”. Gmina była członkiem Związku. Działalność w zakresie zbiorowego zapatrzenia w wodę była uregulowana umową powierzenia zadań własnych gminy, w ramach której do obowiązków zakładu należało utrzymanie i eksploatacja obiektów budowlanych i urządzeń zbiorowego zaopatrzenia wsi w wodę, stanowiących mienie gminne (w tym zapewnienie odbiorcom ciągłej dostawy wody z przeznaczeniem na cele socjalno - bytowe ludności; zapewnienie bezpośredniej obsługi przyjętych urządzeń przez konserwatora wodociągu; usuwanie awarii urządzeń stacji wodociągowej oraz przyjętych do eksploatacji sieci i przyłączy wodociągowych do zaworu głównego za wodomierzem lub miejsca przeznaczonego na jego zamontowanie; wykonywanie bieżących remontów eksploatowanych urządzeń do wartości nie przekraczającej środków uzyskiwanych ze sprzedaży wody; utrzymanie ujęcia wody we właściwym stanie sanitarnym; ponoszenie opłat za energię elektryczną oraz innych opłat bezpośrednio związanych z eksploatacją urządzeń wodociągowych). Ponadto do obowiązków zakładu należało przechowywanie dokumentacji technicznej, inwentaryzacji powykonawczej, uzgadnianie przebiegu sieci i przyłączy wodociągowych dla innych użytkowników terenu, wydawanie za oddzielną odpłatnością warunków technicznych na rozbudowę istniejących oraz budowę nowych sieci i przyłączy, a także uzgadnianie projektów

technicznych budowy sieci i przyłączy oraz ich odbiory techniczne i włączenia do eksploatacji, a także zawieranie umów na dostawę wody z jej odbiorcami.

Zakład inkasował należności za wodę pobieraną przez odbiorców przy zastosowaniu obowiązującej w okresie umownym ceny za 1 m³ wody zgodnie z ustawą o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków, oraz rozporządzeniem Ministra Budownictwa w sprawie określania taryf, wzoru wniosku o zatwierdzenie taryf oraz warunków rozliczeń za zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków, nie uwzględniając w taryfie marży zysku pomimo, że ustawa i rozporządzenie dopuszcza takie rozwiązanie. Na okres od 1 maja 2012r. do 30 kwietnia 2013r. zakład przedłożył do zatwierdzenia taryfę składającą się z ceny 1 m³ wody brutto w wysokości 1,98 zł oraz miesięcznej opłaty abonamentowej w wysokości 3,05 zł brutto, które utrzymują się do obecnej chwili. W podanych cenach zakład nie uwzględniał marży zysku. Ceny i stawki zawarte w taryfie dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę określono na podstawie niezbędnych przychodów dla prowadzenia działalności w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę na terenie Gminy Tuczną uwzględniając koszt eksploatacji urządzeń wodociagowych, charakterystykę zużycia wody, warunki zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz sposób rozliczania za świadczone usługi. Prognozowane w taryfie przychody i koszty w roku 2012 oszacowano na kwotę 247.365 zł. Taryfa wynosząca 1,98 zł brutto oraz 3,05 brutto zł została utrzymana także w okresie od 1 maja 2013r. od końca roku 2013r.

Od 1 stycznia 2014r. zbiorowym zaopatrzeniem w wodę na terenie Gminy Tuczną zajmuje się Gmina Tuczną. Ponieważ Gmina nie posiadała wystarczających informacji na temat kosztów funkcjonowania wodociagu, stawki, na okres do 28 lutego 2015r., zostały przyjęte na poziomie obowiązujących do dnia 1 stycznia 2014r.

Po upływie ponad roku Urząd Gminy Tuczną złożył, do Rady Gminy Tuczną, wnioski o zatwierdzenia taryf dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na okres od 1 marca 2015r. do 28 lutego 2016r. Taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę pozostały bez zmian w porównaniu do taryf obowiązujących we wcześniejszym okresie. Na potrzeby ustalenia taryf należało oszacować niezbędne przychody, które pokryją koszty funkcjonowania zaopatrzenia w wodę. Koszty zostały oszacowane na podstawie rzeczywistych i planowanych wydatków związanych z funkcjonowaniem sieci wodociagowej na podstawie 3 kwartałów roku 2014. Razem oszacowane koszty bezpośrednie wyniosły 511.576,67

zł i stanowiło to jednocześnie kwotę planowanych niezbędnych przychodów, które miałyby pokryć koszty funkcjonowania wodociągu gminnego. Urząd Gminy, z uwagi na wysoki poziom planowanych kosztów nie uwzględnił marży zysku. Przychody zostały oszacowane na podstawie szacowanych wpływów z opłaty abonamentowej w wysokości 31.595,13 zł oraz szacowanego zużycia wody w wysokości 240.403,71 zł. Łącznie zakładana kwota wpływów wyniosła 271.998,84 zł. Szacując przychody założono utrzymanie stawek na niezmiennym poziomie zakładając poniesienie straty w wysokości 239.577,83 zł. Aby zabezpieczyć przychody niezbędne do pokrycia szacunkowych kosztów należałoby tymczasem osiągnąć przychody ze sprzedaży wody w kwocie 479.981,54 zł.

Faktyczna kwota przychodów w 2014r. wyniosła 293.191,88 zł, w tym kwota zaległości na koniec 2014 r. wyniosła 8.641,75 zł. Jeżeli chodzi o faktycznie poniesione koszty związane z funkcjonowaniem wodociągów w 2014r. to wyniosły one 423.573, 44 zł. Tak więc zbiorowe zaopatrzenie w wodę w roku 2014 stanowiło zadanie deficytowe w budżecie gminy, a niedobór wyniósł 130.381,56 zł.

Działalność w zakresie zbiorowego oczyszczania ścieków Gmina prowadzi samodzielnie. Stawkę za 1 m³ ścieku ustalono na podstawie art. 24a ustawy o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków, ponieważ sieć kanalizacyjna oraz gminna oczyszczalnia ścieków została oddana do użytku w 3 kwartale 2011r. Zgodnie z ustawą w okresie pierwszych 18 miesięcy od dnia podjęcia działalności przez powołane lub utworzone przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne lub podjęcia przez istniejące przedsiębiorstwo nowego rodzaju działalności gospodarczej w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków obowiązują ceny i stawki opłat uchwalone przez radę gminy, zapewniające pokrycie uzasadnionych kosztów zbiorowego zaopatrzenia w wodę lub zbiorowego odprowadzania ścieków.

Na okres od 1 września 2012r. do 28 lutego 2013r. Rada Gminy Tucznia ustaliła ceny i stawki opłat zbiorowego odprowadzania ścieków w wysokości: za nieczystości płynne wprowadzane do gminnej sieci kanalizacyjnej w wysokości 5,00 zł netto (5,40 zł brutto) za 1 m³ odprowadzanych ścieków; za nieczystości płynne dowożone do oczyszczalni ścieków w wysokości 20,00 zł netto (21,60 zł brutto) za 1 m³ dowożonych ścieków; za nieczystości płynne dowożone do oczyszczalni ścieków od odbiorców z poza terenu Gminy Tucznia w wysokości 40,00 zł netto (43,20 zł brutto) za 1 m³ dowożonych ścieków.

Wykonanie planu na podstawie danych z ewidencji księgowej na koniec 2012r. przedstawiały się następująco: dochody związane ze zbiorowym oczyszczaniem ścieków wyniosły 69.949,64 zł, zaś wydatki -135.306,43 zł.

Gmina wskazała również, iż nie jest możliwe zwiększanie cen w stosunku do obowiązujących w sąsiednich gminach, ponieważ prowadzioby to do zmniejszenia wielkości ścieków doprowadzanych do oczyszczalni, co z kolei skutkowaoby większym zanieczyszczeniem środowiska. Odpady te bowiem musiałyby być odprowadzane do innych źródeł, np. pola uprawne, lub nielegalnie wprowadzane do sieci kanalizacyjnej. Takie działania powiększaoby koszt oczyszczenia jednego m³.

Wykonanie planu na podstawie danych z ewidencji księgowej na koniec 2013r. przedstawiaoby się następująco: dochody związane ze zbiorowym oczyszczaniem ścieków wyniosły 73.816,08 zł, zaś wydatki -123.355,21 zł. Wykonanie zaś planu na podstawie danych z ewidencji księgowej na koniec 2014r. przedstawiaoby się następująco: dochody związane ze zbiorowym oczyszczaniem ścieków wyniosły 83.548,99 zł, zaś wydatki -122.541,82 zł.

Urząd Gminy Tuczna złożył, do Rady Gminy Tuczna, wniosek o zatwierdzenie taryf dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na okres od 1 marca 2015r. do 28 lutego 2016r. Taryfy dla zbiorowego odprowadzania ścieków pozostały bez zmian w porównaniu do taryf obowiązujących we wcześniejszym okresie.

Po przedstawieniu szczegółowych kalkulacji dotyczących cen, jakie należaoby przyjąć aby zapewnić pokrycie wydatków związanych z realizacją zadania w zakresie zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków Gmina zwróciła uwagę, iż na dzień dzisiejszy, jak też w dającej się przewidzieć przyszłości, z uwagi na sytuację ekonomiczną mieszkańców, tak wysokie ceny nie zostaną zaakceptowane przez Radę Gminy. Ceny zatem pozostaną niezmienione, a różnica pomiędzy wydatkami i a dochodami będzie pokrywana ze środków budżetu gminy.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym Gmina postawiła następujące pytanie: czy budowle stanowiące własność gminy i będące w jej posiadaniu, służące do zbiorowego zaopatrzenia w wodę oraz zbiorowego odprowadzania ścieków, są w posiadaniu podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a tym samym czy są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej i w konsekwencji podlegają opodatkowaniu

podatkiem od nieruchomości? W ocenie Gminy wskazane budowle będące w jej posiadaniu nie są budowlami związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. z uwagi na to, że podmiot, w którego są posiadaniu nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Budowle te nie podlegają zatem opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, a zatem Gmina nie jest obowiązana do opłacania tego podatku od przedmiotowych budowli, a w związku z tym nie ma również obowiązku składania w tym zakresie deklaracji na podatek od nieruchomości.

Zaskarżoną interpretacją Wójt, dalej: „organ interpretacyjny”, uznał stanowisko Gminy za nieprawidłowe. W uzasadnieniu przytoczył on treść art. 3 ust. 1 u.p.o.l. określający krąg podmiotów będących podatnikami podatku od nieruchomości, a także art. 2 ust. 1 pkt 3 oraz art. 1a ust. 1 pkt 3 i 4 u.p.o.l. Powołując się na nie wskazał, iż Gmina jest podatnikiem podatku od nieruchomości jako właściciel i posiadacz budowli służących do zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, ponieważ prowadzi samodzielnie działalność w zakresie zbiorowego odprowadzania ścieków oraz począwszy od dnia 1 stycznia 2014r. w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę. Działalność gospodarcza, o której mowa w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, jest to zaś działalność usługowa, zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. O tym, co jest działalnością gospodarczą przesądza treść art. 9 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (t.j. Dz.U. z 2013r. poz. 594 ze zm.). Wynika z niego, iż działalnością gospodarczą gminy jest działalność o charakterze wykraczającym poza zadania o charakterze użyteczności publicznej, a także działalność w zakresie zadań użyteczności publicznej, prowadzonej jako gospodarka komunalna w formach przewidzianych w ustawą z dnia 20 grudnia 1996r. o gospodarce komunalnej (t.j. Dz.U. z 2011r. Nr 45, poz. 236). Powołując się na art. 1 ust. 2 ostatniej z ustaw organ interpretacyjny wskazał, iż celem realizacji zadań o charakterze użyteczności publicznej jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie bieżących potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Dlatego też nie sposób się zgodzić, iż działalność taka nie ma typowego celu zarobkowego. Nie stanowi to jednak przeszkody do przyjęcia gospodarczego charakteru powyższej działalności. Jest ona bowiem podporządkowana regułom racjonalnego gospodarowania, ma charakter stały, zorganizowany i powtarzalny. Zysk zaś stanowi motyw takiej działalności, a nie jej konieczny efekt.

Po odmowie organu interpretacyjnego do usunięcia naruszenia prawa Gmina wniosła skargę na interpretację indywidualną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Zaskarżonej interpretacji zarzuciła naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, a mianowicie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. poprzez błędną wykładnię wyrażającą się w przyjęciu, że Gmina Tuczna ma obowiązek składać deklarację na podatek od nieruchomości związany z posiadanymi budynkami służącymi do zbiorowego oczyszczania ścieków oraz do zbiorowego zaopatrzenia w wodę, podczas gdy z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jednoznacznie wynika, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają tylko takie budowle lub ich części, które są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, zaś działalność Gminy jako jednostki samorządu terytorialnego, polegająca na zbiorowym zaopatrzeniu w wodę oraz odprowadzaniu ścieków jest zadaniem własnym gminy i nie stanowi działalności gospodarczej. Ze względu na naruszenie prawa wnioskowała o uchylenie zaskarżonej interpretacji w całości.

W uzasadnieniu Gmina wskazała, powołując orzeczenia Sądu Najwyższego, oraz sądów administracyjnych, iż tylko zarobkowa działalność gospodarcza, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. w związku z art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2015 r., poz. 584 ze zm.), podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości w zakresie opodatkowania budowli. Działalność gminy, nie stanowi zaś działalności gospodarczej, ze względu na brak cechy zarobkowości.

W odpowiedzi na skargę organ interpretacyjny wniósł o oddalenie skargi.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie zważył, co następuje:

Skarga jest zasadna.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż w rozpoznawanej sprawie Gmina była zainteresowanym, o którym mowa w art. 14b §1 O.p., natomiast o właściwości rzeczowej Wójta Gminy do wydania indywidualnej interpretacji przesądził art. 14j §1 tej ustawy. W świetle art. art. 165 ust. 1 Konstytucji RP nieuzasadnione jest utożsamianie Gminy jako zainteresowanej osoby prawnej oraz Wójta, jako organu interpretacyjnego. Prawdą jest, że na mocy art. 11a ustawy o samorządzie gminnym organami gminy są: rada gminy oraz wójt (burmistrz, prezydent miasta), a wójt jako organ wykonawczy gminy kieruje jej bieżącymi sprawami oraz reprezentuje ją na zewnątrz (art. 31 powołanej ustawy). Stąd w rozpoznawanej sprawie ujawnia się

dualizm w funkcjach prawnych Wójta, który jako organ reprezentacyjny Gminy wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, a jako organ interpretacyjny, wydał zaskarżoną interpretację. Jednakże w pierwszym przypadku Wójt czerpie z osobowości prawnej Gminy i działa w jej imieniu, natomiast w drugim realizuje swoją autonomiczną kompetencję, nadaną mu w art. 14j § 1 O.p. Sytuacja owego dualizmu jest konsekwencją rozwiązań legislacyjnych przyjętych intencjonalnie przez ustawodawcę, stąd zasadne, zwłaszcza w świetle art. 165 ust. 2 Konstytucji RP, jest stanowisko, że nie można utracić przymiotu strony tylko z tego powodu, że organ danego podmiotu praw i obowiązków przyznanych przepisami prawa materialnego był w danym postępowaniu organem rozstrzygającym sprawę co do jej istoty na mocy odrębnych przepisów kompetencyjnych (podobnie także: SN w wyroku z dnia 7 czerwca 2001 r., III RN 104/00, OSNP 2002/1/4; rozstrzygnięcie zapadłe na gruncie ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym - Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

Z tego względu, jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z dnia 10 kwietnia 2014r., sygn. akt II FSK 542/14, w świetle art. 50 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2012r. poz. 270 ze zm.), dalej: „P.p.s.a.” w związku z art. 14b §1, art. 14j §1 i art. 14c §3 O.p. gmina, której organ wykonawczy, tj. wójt, burmistrz lub prezydent miasta, wydał indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego na wniosek tejże gminy, jest legitymowana do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, jeżeli ma w tym interes prawny, który należy rozumieć, jako uprawnienie do kontroli sądowej aktu, o którym mowa w art. 3 §2 pkt 4a P.p.s.a., o ile gmina była podmiotem zainteresowanym w postępowaniu interpretacyjnym, o którym mowa w art. 14b §1 O.p., czyli dążyła w drodze uzyskania interpretacji podatkowej do wyjaśnienia swoich obowiązków podatkowych. W sprawie niniejszej warunki powyższe zostały spełnione.

Przechodząc zaś do oceny zgodności z prawem zaskarżonej interpretacji należy zauważyć, iż zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają: grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Na podstawie art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Z kolei, jak o tym stanowi art. 1a ust. 1 pkt 4 tej ustawy

przez działalność gospodarczą należy rozumieć działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004r. o swobodzie działalności gospodarczej.

Ostatnia z powołanych ustaw w art. 2 stanowi natomiast, iż działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły. Natomiast w świetle art. 4 ust. 1 tej ustawy przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną - wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą. Pojęcia przedsiębiorcy nie definiuje przy tym ani u.p.o.l., ani ustawa o samorządzie gminnym, ani też ustawa o gospodarce komunalnej. Żadna z tych ustaw nie przypisuje też gminie statusu przedsiębiorcy. Nie można jednak wykluczyć potencjalnej możliwości prowadzenia działalności gospodarczej przez gminę, skoro art. 24 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym przewiduje dopuszczalność prowadzenia przez nią działalności gospodarczej wykraczającej poza zadania o charakterze użyteczności publicznej, a art. 44 pkt 4 tej ustawy wskazuje działalność gospodarczą, jako jeden ze sposobów nabycia mienia komunalnego.

Zwrócić należy jednocześnie uwagę, iż zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty w zakresie wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych należy do zadań własnych gmin. Przy tym, w świetle art. 9 ust. 4 tej ustawy należą one do zadań użyteczności publicznej, ponieważ mają na celu bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych.

Dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy kluczowe znaczenie ma zatem sposób rozumienia pojęcia działalności gospodarczej oraz odpowiedź na pytanie czy działalność gminy o charakterze użyteczności publicznej stanowić może działalność gospodarczą.

Definicja działalności gospodarczej zawarta została m.in. w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. W piśmiennictwie wskazuje się, że pojęcie działalności gospodarczej zawarte w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej jest także stosowane do innych aktów prawnych, jeśli dany rodzaj działalności nie jest wyraźnie wyłączony z jej regulacji (zob. K. Strzykowski, Prawo gospodarcze publiczne, Warszawa 2007, s. 192 i n.). Przede wszystkim jednak

istotne jest to, iż do definicji zawartej w art. 2 tej właśnie ustawy odsyła przepis art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. W treści art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej ustawodawca wyeksponował zaś cechę zarobkowości jako immanentnie związaną z pojęciem działalności gospodarczej. Zarobkowy charakter działalności gospodarczej oznacza, że zamiarem (celem) jej podjęcia jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei 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). W wyroku z dnia 26 września 2008r., sygn. akt II FSK 789/07, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż działalność ma charakter zarobkowy, jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zarobku), rozumianego jako nadwyżka przychodów nad poniesionymi kosztami. Działalność pozbawiona tego aspektu jest zaś działalnością charytatywną, społeczną, kulturalną i inną (określaną mianem non profit). Podkreślić zatem należy, iż o zarobkowości działalności decyduje cel jej wykonywania. 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 Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 sierpnia 2012r., sygn. akt II SA/Po 427/12). Działalność prowadzona niezarobkowo, nawet jeśli będzie jednym z rodzajów działalności wyspecyfikowanej w art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, nie może być natomiast uznana za działalność gospodarczą (por. wyroku z dnia 8 października 2004 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, sygn. akt II SA 3673/03).

Przechodząc do kolejnej kwestii, tj. zagadnienia czy działalność gminy o charakterze użyteczności publicznej stanowić może działalność gospodarczą, należy zauważyć, iż w orzecznictwie utrwalony jest pogląd, że zadania użyteczności publicznej z samej swej istoty, nie będą stanowiły działalności gospodarczej gminy. Zobowiązanie do bieżącego i nieprzerwanego zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej przez świadczenie usług powszechnie dostępnych zakłada bowiem brak uwzględniania takich aspektów, jak istniejąca koniunktura rynkowa, wzrost lub spadek cen, zmiana zakresu i rozmiarów prowadzonej działalności, czy wreszcie zawieszenie lub likwidacja działalności w przypadku braku zysku (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 lipca 2005r., sygn. akt I OSK

130/05). 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 (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 września 2003r., sygn. akt SA/Gd 1968/02).

Również w piśmiennictwie wskazuje się, iż gospodarki komunalnej nie należy identyfikować z działalnością gospodarczą w rozumieniu 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.).

Biorąc powyższe pod uwagę nie można utożsamiać gospodarki komunalnej z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a do pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu tej ustawy odsyła u.p.o.l. Gospodarka komunalna obejmować może różne działania nastawione na realizację celu tej gospodarki tj. zaspokajanie zbiorowych potrzeb wspólnoty samorządowej, niezależnie –a czasem nawet wbrew- w stosunku do możliwości, nawet potencjalnej, osiągnięcia dodatniego rezultatu gospodarczego, czyli zysku.

Odnosząc powyższe uwagi do niniejszej sprawy podkreślić trzeba, iż jak wynika z opisu stanu faktycznego zawartego we wniosku o interpretację Gmina Tuczną prowadząc działalność w zakresie dostarczania wody i odprowadzania ścieków, będącą wykonywaniem zadań własnych o charakterze użyteczności publicznej, ani nie osiągała zysku, ani nie zakładała jego osiągnięcia. Przeciwnie, planując wydatki i

przychody związane z tą działalnością, oraz przyjmując odpowiednio do tego ceny usług dostarczania wody i odprowadzania ścieków, zakładała poniesienie straty. Nie może więc budzić wątpliwości, iż działalność Gminy opisana we wniosku o interpretację nie ma charakteru zarobkowego i nie mieści się w zakresie pojęcia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Z powyższych względów nie jest zgodne z prawem stanowisko organu interpretacyjnego, iż budowle będące w posiadaniu Gminy są budowlami związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej, z tego względu, że znajdują się w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a zatem budowle te podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Rozpatrując ponownie wniosek organ będzie mieć na względzie wskazaną wyżej wykładnię przepisów prawa, w szczególności zaś art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Biorąc pod uwagę wskazane okoliczności, na podstawie art. 146 §1 P.p.s.a. Sąd orzekł jak w sentencji.



Na oryginale właściwe podpisy
za zgodność z oryginałem stwierdzam

STARSZY INSPEKTOR ZADOWY

Magdalena Mulikowska