

**Uchwała Nr 108/2012**  
**Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej**  
**w Lublinie**  
**z 6 listopada 2012 r.**

**w sprawie rozpatrzenia zastrzeżeń Wójta Gminy Tuczna do wniosków pokontrolnych.**

Na podstawie art. 18 ust. 1 pkt 5a w związku z art. 25b ust. 2 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 1113), po rozpatrzeniu zastrzeżeń Wójta Gminy Tuczna do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie z 27 września 2012 r. - Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie uchwała, co następuje:

**§ 1**

Oddala się zastrzeżenia.

**§ 2**

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

**U z a s a d n i e n i e**

Wójt Gminy Tuczna pismem Nr SG 1710.3.2012 z 27 września 2012 r. wniósł zastrzeżenia do wniosków sformułowanych na str. 14 i 15 (pkt. 2.1.1) wystąpienia pokontrolnego Nr RIO – II – 600/24/2012 z 12 września 2012 r. Prezesa Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie, będącego następstwem kompleksowej kontroli gospodarki finansowej Gminy Tuczna, przeprowadzonej przez inspektorów RIO w Lublinie w dniach od 25 maja do 12 lipca 2012 r. Zastrzeżenia Wójta odnoszą się do tej części wniosków, które dotyczą obowiązku złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości stanowiących budowle przeznaczone do zbiorowego oczyszczania ścieków oraz zbiorowego zaopatrzenia w wodę.

W sformułowanych wnioskach zobowiązano do:

- 1) złożenia deklaracji na podatek od nieruchomości, w której należało wykazać nierozdysponowane (...) budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (w tym przeznaczone do zbiorowego oczyszczania ścieków), stanowiące własność gminy i uregulowania należnego podatku, stosownie do przepisów art. 2 ust. 1 oraz art. 3 ust. 1 pkt 1

w związku z art. 6 ust. 9 pkt 1 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (str. 14) oraz 2) wyjaśnienia, kto jest posiadaczem gminnych budowli (...), przeznaczonych do zbiorowego zaopatrzenia w wodę, i jeśli (...) ich posiadaczem jest gmina, nieruchomości te wykazać do opodatkowania w deklaracji na podatek od nieruchomości – str. 15 wystąpienia.

Podstawą sformułowania kwestionowanych wniosków było stwierdzenie nieprawidłowości polegającej na niezachowaniu w 2012 r. powszechności opodatkowania podatkiem od nieruchomości, w tym nieopodatkowanie:

- (...),
- gminnych (...) budowli, przeznaczonych do zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków.

Wskazana nieprawidłowość i sformułowane do niej wnioski zostały wydane w oparciu o ustalenia kontroli zawarte w protokole kontroli, z których wynika, że zarówno Gmina Tuczna (Urząd Gminy) jak i Zakład Usług Wodnych (ZUW) w Parczewie nie złożyli za 2012 r. deklaracji na podatek od nieruchomości od budowli znajdujących się w ich posiadaniu i nie zapłacili należnego podatku.

Gmina Tuczna wg stanu na 31 grudnia 2011 r. jest właścicielem sieci kanalizacji sanitarnej i oczyszczalni ścieków. Gmina sama, przy pomocy Urzędu Gminy realizuje zadanie własne w zakresie zbiorowego odprowadzania ścieków, pobierając opłaty za świadczoną usługę wg stawki ustalonej uchwałą Rady Gminy (nr IX/43/11 z 17 sierpnia 2011 r.).

Gmina jest również właścicielem budowli i budynków przeznaczonych do zbiorowego zaopatrzenia w wodę. Gminne budowle obejmujące ujęcia wody w Tucznnej i Wólce Zabłockiej wraz z siecią wodociągową są w posiadaniu ZUW w Parczewie, któremu Gmina Tuczna na podstawie umowy (nr 1/E/2000 z 30. 06. 2000 r. i aneksu nr 1 z 30. 12. 2002 r.) powierzyła zadanie związane ze zbiorowym zaopatrzeniem w wodę.

Z protokołu wynika także, że obowiązująca do końca 2011 r. uchwała Rady Gminy z 2002 r., zwalniająca z podatku od nieruchomości „budynki i budowle do zbiorowego zaopatrzenia w wodę”, została uchylona wchodzącą w życie 1 stycznia 2012 r. uchwałą Rady Gminy Nr XII/61/11 z dnia 24 listopada 2011 r. Do końca 2011r. skutki zwolnienia były wykazywane w sprawozdaniu Rb-PDP.

Obowiązująca od 2012 r. uchwała zwolnieniowa nie zawiera już zwolnienia z podatku od nieruchomości budowli wodno - kanalizacyjnych.

W złożonych do wystąpienia pokontrolnego zastrzeżeniach Wójt Gminy Tuczna zarzuca błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, którego postanowienie stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wójt nie zgadza się ze stanowiskiem Izby, że będące własnością gminy budowle służące do zbiorowego

zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków, są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a w konsekwencji podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Jego zdaniem gmina, jako jednostka komunalna, zapewniając zbiorowe zaopatrzenie w wodę i odprowadzanie ścieków, nie prowadzi działalności gospodarczej.

Na poparcie swojego stanowiska Wójt wskazuje, że działalność gospodarczą rozumianą według ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, do której odsyła ustawa o podatkach i opłatach lokalnych cechuje zarobkowy charakter, natomiast gospodarka komunalna, którą prowadzi gmina - takiego charakteru nie ma. Stąd działalność gminy nie jest działalnością gospodarczą, co potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych (wyrok WSA w Bydgoszczy z 12 września 2007 r. II SA/Bd 537/07) oraz rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Mazowieckiego z 12 maja 2009 r. (LEX.S.0911/29/09). Wójt podnosi dalej, że gmina (związek) nie jest przedsiębiorcą również z uwagi na fakt nie korzystania z wolności działalności gospodarczej, o której mowa w art. 6 u.s.d.g. Przedsiębiorca może prowadzić każdą działalność gospodarczą, która nie jest zabroniona, gmina natomiast tylko taką aktywność, która jest jej wyraźnie zlecona ustawami. W końcowej części składający zastrzeżenia zwraca także uwagę na negatywny wpływ opodatkowania budowli na wysokość dochodów gminy. Dochody te nie będą wiązały się z faktycznym wpływem środków, tylko zostaną osiągnięte jedynie poprzez zapis księgowy, będą natomiast skutkowały niższą kwotą subwencji wyrównawczej.

Przystępując do rozstrzygnięcia sprawy, Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej w Lublinie oceniło w pierwszej kolejności, czy złożone przez Wójta Gminy Tucznia zastrzeżenia spełniają wymogi określone w art. 9 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 7 października 1992 r. o regionalnych izbach obrachunkowych (t. j. Dz. U. z 2012 r., poz.1113). Zgodnie z jego postanowieniami do wniosków zawartych w wystąpieniu pokontrolnym jednostka kontrolowana może wnieść zastrzeżenia w terminie 14 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o ile ich podstawą są zarzuty naruszenia prawa przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie.

Zgłaszający zastrzeżenia spełnił wynikające z tego przepisu wymogi formalno - prawne, co uprawnia Kolegium do merytorycznego rozpatrzenia złożonego zastrzeżenia.

Po dokonaniu analizy stanu faktycznego i prawnego oraz wysłuchaniu upoważnionego przedstawiciela uczestniczącego w posiedzeniu Kolegium, który podtrzymał podnoszone w zastrzeżeniach argumenty, **Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej stwierdziło co następuje:**

Stosownie do art. 2 ust.1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r., Nr 95, poz. 613 z późn. zm.) opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Opodatkowaniu – na co wskazuje także Wójt – podlegają tylko te z nich, które są związane z prowadzeniem działalności

gospodarczej.

Użyte w tym przepisie określenie „budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” oznacza – stosownie do art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy – budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem takich, które nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia takiej działalności ze względów technicznych. Gmina nie jest przedsiębiorcą, ale może być podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 4 ww. ustawy „działalność gospodarcza” to działalność, o której mowa w art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 z późn. zm.), rozumiana jako zarobkowa 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 (Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 z późn. zm.). Wynika z niego, że działalnością gospodarczą gminy jest działalność o charakterze wykraczającym poza zadania o charakterze użyteczności publicznej, na którą zezwala odrębna ustawa, a także działalność w zakresie zadań użyteczności publicznej, prowadzonej jako gospodarka komunalna w formach przewidzianych ustawą z dnia 20 grudnia 1996r. o gospodarce komunalnej ( Dz. U. z 2011r., Nr 45, poz. 236).

Celem realizacji zadań o charakterze użyteczności publicznej - stosownie do art. 1 ust. 2 tej ustawy - jest bieżące i nieprzerwane zaspokajanie zbiorowych potrzeb ludności w drodze świadczenia usług powszechnie dostępnych. Dlatego nie sposób się nie zgodzić z zastrzegającym, że prowadzona przez gminę działalność komunalna nie ma typowego celu zarobkowego. Wykonywanie jednak przez gminę zadań o charakterze użyteczności publicznej nie stanowi przeszkody do przyjęcia gospodarczego charakteru prowadzonej w powyższych ramach działalności. Stanowisko takie utrwaliło się w orzecznictwie Sądu Najwyższego, który formułując kryteria uznania działalności za działalność gospodarczą akcentuje jej stały, zorganizowany i powtarzalny charakter, podporządkowanie regułom racjonalnego gospodarowania oraz opłacalności i zysku. W dotychczasowym orzecznictwie nie wskazywano natomiast na konieczność realizowania zarobkowego celu (*uchwała Sądu Najwyższego z 13 stycznia 2006 roku, III CZP 124/05, OSNC 2006/12/201, Biul. SN 2006/1/9*). Bez znaczenia – według dotychczasowego orzecznictwa - jest fakt osiągnięcia dochodu z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej. Jeśli działalność gospodarcza nie przynosi zysku, nie oznacza to, że przestaje być ona działalnością gospodarczą (*uchwała SN z dnia 30 listopada 1992 r., III CZP 134/92, OSNC 1993, nr 5, poz. 79*).

Również w doktrynie kryterium zarobkowości rozumiane jest w taki sposób, że zysk stanowi motyw działalności, a nie konieczny jej efekt. Pojęcie „charakter zarobkowy”

utożsamiane jest z założeniem osiągnięcia zysku w związku z daną działalnością (zamiar osiągnięcia nadwyżki przychodów nad świadomie poniesionymi kosztami) niezależnie od rzeczywistego rezultatu. Ponieważ trudno ocenić jaki jest zamiar (intencja) podmiotu wykonującego działalność, dlatego też przyjmuje się domniemanie o zarobkowym charakterze działalności, zgodnie z którym działalność zdolna (obiektywnie) do generowania dochodu albo dochód generująca należy traktować jako wykonywaną w celu zarobkowym (M. Etel, „Czy jednostki budżetowe prowadzą działalność gospodarczą?”, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2012, nr 9, str. 31).

Działalność, którą prowadzi Gmina Tucza w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę czy zbiorowego odprowadzania ścieków jest jej zadaniem własnym o charakterze użyteczności publicznej (art. 7 ust. 1 pkt 3 ustawy o samorządzie gminnym), realizowanym na podstawie przepisów szczególnych, tj. ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (Dz. U. z 2006 r., Nr 123, poz. 858 z późn. zm.). W celu prowadzenia działalności w zakresie zbiorowego dostarczania wody i odprowadzania ścieków gminy bądź tworzą odrębne jednostki organizacyjne w postaci zakładów budżetowych czy spółek, bądź realizują to zadanie – jak w przypadku gminy Tucza – we własnym zakresie przy pomocy Urzędu Gminy.

Przy takiej właśnie formie realizacji zadania własnego przez gminę Naczelny Sąd Administracyjny uznał, „że prowadząc faktycznie działalność usługową w zakresie dostarczania wody oraz odprowadzania ścieków gmina, posiadająca osobność prawną z mocy art. 2 ust. 2 ustawy o samorządzie gminnym, usytuowała się w takiej samej sytuacji, jak każdy inny dostawca prowadzący działalność w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków /Dz. U. nr 72 poz. 747 ze zm./” (wyrok NSA z dnia 21 lipca 2005 r., sygn. akt OSK 1741/04).

Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na zapytanie jednej z gmin w sprawie opodatkowania podatkiem od nieruchomości budowli związanych z prowadzoną przez gminę gospodarkę wodno-kanalizacyjną (pismo MF Departament Podatków Lokalnych z 19 października 2012 r. PL/LS/833/78/SIA/12/196) prezentuje stanowisko Ministerstwa Transportu, Budownictwa i Gospodarki Morskiej, z którego wynika, że działalność gospodarcza gminy w sferze użyteczności publicznej (świadczenie usług wodociągowo - kanalizacyjnych), chociaż często odpłatna i przynosząca określony zysk, nie jest typową działalnością gospodarczą wg ustawy o swobodzie działalności gospodarczej - z uwagi na cel tej działalności, którym jest zaspokajanie potrzeb wspólnoty samorządowej, a nie zysk, to jednak ma charakter działalności gospodarczej. Zdaniem Ministerstwa gmina jako dostawca usług wodociągowo-kanalizacyjnych -

ze względu na prowadzenie działalności o charakterze użyteczności publicznej - przy kalkulacji opłat za wodę i ścieki nie musi uwzględniać zapisanej w ustawie marży zysku. Można zatem przyjąć, że jeśli gmina przejmuje rolę dostawcy w zakresie dostarczania wody i odbioru ścieków prowadząc całą gospodarkę wodociągowo-kanalizacyjną, to może być traktowana jako przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne, jednak bez konieczności – ze względu na charakter działalności – zakładania marży zysku.

Z tych względów zastrzeżenia Wójta Gminy Tucznna należało oddalić.

Na tę uchwałę nie przysługuje skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie.

**Otrzymuje:**

Wójt Gminy Tucznna