

Baranów Sandomierski, dnia 12.07.2024

FN.VII. 310.1. 2024

## INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 14c w zw. z art. 14j ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.) Burmistrz Miasta i Gminy Baranów Sandomierski, po rozpoznaniu wniosku Gminnego Zakładu Użyteczności Publicznej w Baranowie Sandomierskim z dnia 19 kwietnia 2024 r. o udzielenie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego dotyczącej podatku od nieruchomości, tj. art. 2 ust. 1 pkt. 3, art. 1a ust. 1 pkt. 2, art. 4 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 70 ze zm.) w związku z art. 3 pkt. 3 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 725 ze zm.) w kwestii: „czy infrastruktura wodno – ściekowa oddana GZUP w zarząd podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”, stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy – jest prawidłowe.

### Uzasadnienie

W dniu 19 kwietnia 2024 r. do Burmistrza Miasta i Gminy Baranów Sandomierski wpłynął wniosek Gminnego Zakładu Użyteczności Publicznej w Baranowie Sandomierskim o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku od nieruchomości w kwestii: „czy infrastruktura wodno – ściekowa oddana GZUP w zarząd podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości”.

W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.

Gminny Zakład Użyteczności Publicznej jest zakładem budżetowym powołanym uchwałą Rady Miejskiej w Baranowie Sandomierskim z dnia 30 grudnia 1991 r. Na podstawie statutu przedmiotem jego działania jest zaspokajanie potrzeb mieszkańców miasta i gminy Baranów Sandomierski, w zakresie gospodarki komunalnej, a w szczególności wodociągów i zaopatrzenia w wodę, kanalizacji, usuwania i oczyszczania ścieków komunalnych.

Zasadą jest, że zakład wykonuje swoje zadania odpłatnie, pokrywając koszty swojej działalności z przychodów własnych. Kosztami zakładu są wszelkie wydatki, obciążenia, które

są ponoszone na podstawie rocznego planu finansowego, w toku działalności bieżącej i inwestycyjnej.

Zakład nie ma zdolności upadłościowej, wobec czego nie podlega reżimowi wynikającemu z ustawy Prawo upadłościowe i naprawcze, nie jest on bowiem przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, a nie posiadając własnej osobowości prawnej, korzysta w obrocie prawnym z osobowości j.s.t., która go utworzyła. To ona odpowiada za wymagające spłaty zobowiązania zakładu.

Mienie Gminnego Zakładu Użyteczności Publicznej stanowi część mienia komunalnego gminy. Mienie to obejmuje własność oraz inne prawa majątkowe, które należą do Gminy, zgodnie z art. 43 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym i oddawane są w trwały zarząd, zgodnie z art. 43 ust. 5 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami.

Ponieważ zakład nie jest podmiotem prawa, tym samym działając w obrocie prawnym, wszelkie czynności dokonuje w imieniu i na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, przekazane zakładowi mienie służy wykonywaniu zadań własnych samorządu.

Powyższe oznacza, iż działalność ta, nie może być nastawiona na generowanie zysków. Działalność zakładu nie jest komercyjną, ale uwzględniającą na każdym kroku aspekt społeczny. Nie bez znaczenia pozostaje fakt, iż brak zysku na gospodarce wodnościekowej, wykazywany jest każdorazowo w projektach taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Brak marży zysku powoduje, iż wzrost kosztów, po stronie podatku od nieruchomości jest bardzo trudne do pokrycia z przychodów uzyskiwanych i regulowanych na podstawie taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków.

Biorąc powyższe pod uwagę należy zwrócić uwagę, iż obciążenie Gminnego Zakładu Użyteczności Publicznej zobowiązaniami podatkowymi z tytułu przekazywanej infrastruktury wodnej i kanalizacyjnej stoi w sprzeczności z zasadami powołania i funkcjonowania jednostki, zarówno pod kątem braku nastawienia na zysk, jak również faktu, iż przekazywane mienie jest mieniem jednostki, która w świetle przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, oraz art. 1c ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, jednocześnie jest organem podatkowym.

W ocenie Gminnego Zakładu Użyteczności Publicznej dochodzi w tym miejscu do samoopodatkowania. Na podstawie art. 2 ust. 3 pkt. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, nieruchomości lub ich części zajęte na potrzeby jednostek samorządu terytorialnego, nie podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.



Stanowisko organu podatkowego w przedmiotowej sprawie.

Mając na uwadze powyższe na wstępie wskazać należy, iż zbiorowe zaopatrzenie w wodę i odprowadzanie ścieków należy do zadań własnych gminy - jednostki samorządu terytorialnego, która może to zadanie realizować zarówno bezpośrednio, jak i za pośrednictwem jednostek czy zakładów budżetowych. Ponadto sposób ustalenia stawek opłat za tego rodzaju usługi jest ściśle uregulowany odpowiednimi przepisami, wykluczającymi możliwość zastosowania, w sposób swobodny, należnej dostawcy marży.

Stąd też wskazać należy, iż Wnioskodawca jest wyodrębnionym pod względem organizacyjnym i finansowym zakładem budżetowym Gminy Baranów Sandomierski, powołanym do prowadzenia działalności statutowej w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Zadania z zakresu zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na terenie Gminy Zakład realizuje za pomocą infrastruktury wodociągowo-kanalizacyjnej należącej do Gminy Baranów Sandomierski. W skład budowli administrowanych przez GZUP tworzących infrastrukturę wodociągowo-kanalizacyjną wchodzi m.in.: sieci kanalizacyjne, wodociągowe, oczyszczalnie ścieków, pompownie i przepompownie.

Za świadczone za pośrednictwem jednostki budżetowej usługi wodociągowo-kanalizacyjne pobierane są opłaty. Odbiorcami tego rodzaju usług są mieszkańcy Gminy, przedsiębiorstwa działające na terenie Gminy, jak i odbiorcy wewnętrzni - jednostki organizacyjne Gminy. Każdorazowo decyzją Dyrektora Regionalnego Zarządu Gospodarki Wodnej Państwowego Gospodarstwa Wodnego Wody Polskie w Rzeszowie na terenie gminy zatwierdzane są taryfy dla zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków. Kalkulacja cen świadczonych przez GZUP usług wodociągowo-kanalizacyjnych nie zakłada osiągnięcia zysku - przewidywana marża zysku jest ustalona na poziomie zerowym.

W rozpatrywanym przypadku Wnioskodawca nie ustalił wysokości opłat za dostarczanie wody i odbieranie ścieków, w sposób zapewniający mu osiągnięcie zysku. Poza tym, nie dysponował on swobodą w zakresie ustalenia przedmiotowych opłat. Stosowane przez GZUP stawki opłat wynikają z taryf, ustalonych na podstawie wskaźników wynikających z odpowiednich regulacji prawnych (odwołujących się do faktycznej wysokości kosztów ponoszonych w związku ze świadczeniem usług dostarczania wody i odprowadzania ścieków), zatwierdzanych także w prawem przewidzianym trybie, przez zewnętrzny i niezależny od skarżącego podmiot. Skoro więc stosowana przez Wnioskodawcę taryfa, zatwierdzona przez właściwy podmiot, nie zakłada zysku po jego stronie, w związku z realizowanymi

czynnościami, za które usługobiorcy wnoszą opłaty, to w tej sytuacji nie sposób mówić o zamiarze osiągnięcia przez Zakład zysku, w związku z prowadzoną działalnością.

Oceny tej nie może zmienić to, że w pewnych uwarunkowaniach (na skutek zaistnienia niezależnych od Wnioskodawcy zdarzeń, takich jak chociażby spadek cen nabywanych towarów i usług), GZUP może odnotować faktycznie pewien zysk, jednak nie będzie to wynikiem jego zamierzonych działań, ale czynników zewnętrznych, na które nie ma wpływu. Trzeba przy tym dodać, że zgodnie z art. 20 ust. 2 i ust. 4 ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 757. - dalej: u.z.z.w.), w zakresie określania taryf za zbiorowe zaopatrzenie w wodę ustawodawca posługuje się pojęciem niezbędnych przychodów, przez które, na gruncie tej ustawy, rozumie się (art. 2 pkt 2 u.z.z.w.) wartość przychodów w danym roku obrachunkowym, zapewniających ciągłość zbiorowego zaopatrzenia w wodę odpowiedniej jakości i ilości, i zbiorowego odprowadzania ścieków, które przedsiębiorstwo wodociągowo-kanalizacyjne powinno osiągnąć na pokrycie uzasadnionych kosztów, związanych z ujęciem i poborem wody, eksploatacją, utrzymaniem i rozbudową urządzeń wodociągowych i urządzeń kanalizacyjnych, oraz osiągnięcie zysku. Regulacja ta umożliwia skalkulowanie opłat w sposób zapewniający pewien zysk (przy zapewnieniu ochrony interesów odbiorców przed nieuzasadnionym wzrostem cen - art. 23 ust. 2 pkt e u.z.z.w.), jednakże ten element nie jest obligatoryjny. Konkretny dostawca może doliczyć go do taryfy, albo nie skorzystać z tej możliwości.

W sprawie wnioskodawca zaznaczył, że taryfa stosowanych przez niego opłat zysku nie uwzględnia. Tak więc jedynie prawna możliwość jego naliczenia, na etapie kalkulowania taryfy, z której to sposobności GZUP nie skorzystał, nie może przemawiać za przyjęciem zarobkowego charakteru prowadzonej przez niego działalności.

W związku z tym, na gruncie przedmiotowej sprawy nie sposób było pominąć podawanych przez Wnioskodawcę okoliczności o prowadzeniu przez niego deficytowej działalności, nienakierowanej w jakikolwiek sposób na osiągnięcie zysku. Tego bowiem zysku nie uwzględnia taryfa stosowanych przez niego opłat.

W opisie zawartego we wniosku stanu faktycznego nie znalazły się także jakiegokolwiek inne elementy, świadczące o prowadzeniu przez GZUP działalności gospodarczej w analizowanym zakresie, zwłaszcza w odniesieniu do tej jej cechy, jaką stanowi zarobkowy jej charakter. Gminny Zakład Użyteczności Publicznej uzasadniając swoje stanowisko w zakresie sformułowanego we wniosku pytania stwierdził, że pozostających w jego władaniu elementów infrastruktury wodno-kanalizacyjnej nie sposób uznać za budowlę związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, jako że tego rodzaju elementy infrastruktury nie



służą mu do prowadzenia działalności gospodarczej. Tę bowiem definiuje art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2024 r., po. 236), zgodnie z którym, aby daną aktywność uznać za działalność gospodarczą to musi ona mieć charakter zarobkowy, ciągły, zorganizowany, a przy tym musi być wykonywana przez konkretny podmiot we własnym imieniu. W przypadku GZUP brak jest zaś podstaw do przyjęcia, że jego działalność ma charakter zarobkowy, wobec czego dochodzi niejako do dekompozycji elementów przytoczonej wyżej definicji. W związku z tym nie można przyjąć, że wskazane we wniosku elementy infrastruktury są związane z prowadzoną przez Zakład działalnością gospodarczą. O braku zarobkowego charakteru działalności Wnioskodawcy, o której mowa w okolicznościach przedmiotowej sprawy świadczy to, że będąc gminną jednostką budżetową i tym samym realizując obowiązki gminy w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków, stosuje opłaty wynikające z zatwierdzonej przez właściwy organ taryfy (odpowiednio skalkulowanej, na podstawie wskaźników wynikających z przepisów prawa), nie naliczając marży, stanowiącej jej zysk. Nawet więc jeżeli wystąpi pewien zysk, to będzie to efekt niezamierzony, nieświadczący o działaniu GZUP nakierowanym na jego uzyskanie.

W orzecznictwie sądów podnosi się, że samo pobieranie opłat nie może jednoznacznie świadczyć o zarobkowym charakterze związanej z nimi działalności. Opłaty te mogą mieć bowiem różny charakter, tj. stanowić chociażby element rekompensaty kosztów ponoszonych przez podmiot świadczący daną usługę. W takiej zaś sytuacji nie można przyjąć istnienia po stronie świadczeniodawcy zamiaru podjęcia działań nakierowanych na uzyskanie zysku, rozumianego jako nadwyżka wpływów z pobieranych opłat nad ponoszonymi kosztami. Aby można było mówić o zarobkowym charakterze działalności GZUP niezbędnym byłoby stwierdzenie okoliczności wskazujących na obiektywną możliwość osiągnięcia zysku, jako efektu zamierzonych i nakierowanych na to działań. Pojęcie zarobkowości opiera się bowiem na dwóch elementach, obiektywnym i subiektywnym, tj. obiektywnej możliwości uzyskania zysku w ramach pewnej aktywności danego podmiotu, rozumianego jako nadwyżka przychodów nad kosztami i subiektywnym zamiarze osiągnięcia tego zysku (vide: wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 13.02.2024 r., sygn.. akt I SA/Rz 715/23). W okolicznościach przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji nie sposób stwierdzić, że aktywność Wnioskodawcy jest nakierowana na osiągnięcie zysku, jak również nie pojawiły jakiegokolwiek inne elementy, świadczące o prowadzeniu przez GZUP działalności gospodarczej w analizowanym zakresie, zwłaszcza w odniesieniu do tej jej cechy, jaką stanowi zarobkowy jej charakter.

Podsumowując, skoro Wnioskodawca w zakresie prowadzonej przez siebie działalności nie wypełnia ustawowych cech działalności gospodarczej, to infrastruktura wodno – ściekowa oddana GZUP w zarząd nie podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

**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 Rzeszowie, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t.j. Dz. U. z 2024 r., 935).

Skargę do WSA wnosi się w dwóch egzemplarzach w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania. Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi na adres: Urząd Miasta i Gminy Baranów Sandomierski, ul. Gen. L. Okulickiego 1, 39-450 Baranów Sandomierski.

Otrzymują:

1. Wnioskodawca
2. a/a

BURMISTRZ  
Marck Mazur

